

Die Verpachtung
gewerblicher Betriebe im Steuerrecht

von

SIEGFRIED WEIRICH

Die Verpachtung gewerblicher Betriebe

im Steuerrecht

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Dipl.Kfm. Siegfried Weirich
1959



5349/60

Referent: Prof. Dr. Otto Hintner
Korreferent: Prof. Dr. Roland Löhlein
Tag der mündlichen Prüfung: 18. 12. 1959
(Schlußberatung)

Meinen Eltern!



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555213_0076

V o r w o r t

Die steuerliche Literatur befaßte sich mit der Verpachtung gewerblicher Anlagen überwiegend anlässlich der Erörterung der Vorgänge bei der Betriebsaufspaltung, bei der die pachtweise Überlassung des Anlagevermögens ein wesentliches Glied bei der Entstehung der Doppelgesellschaft bildet. Im Gegensatz dazu möchte die vorliegende Arbeit die Verpachtung gewerblicher Betriebe in den Mittelpunkt der Betrachtung stellen. Die pachtweise Überlassung des Anlagevermögens bei der Betriebsaufspaltung stellt dabei nur einen Spezialfall dar.

Die Arbeit will vornehmlich drei komplexe Problemkreise untersuchen:

1. Grundlegende Fragen wirft die Stellung des Verpächters im Rahmen einzelner Steuergesetze auf. Ihre Erörterung ist Gegenstand des ersten Teils der Arbeit.
2. Die sich bei Pächter und Verpächter ergebenden bilanziellen und bewertungsrechtlichen Probleme haben nach der in der Arbeit vertretenen Auffassung keine befriedigende Lösung gefunden. Die Darstellung der vertretenen Ansichten, ihre Kritik und der Versuch einer Lösung ist Aufgabe des zweiten Teils der Arbeit. Es soll dabei besonders der Umfang der Ausgabenantizipationen beim Pächter bei sich ändernden betrieblichen Absatzsituationen und bei technischem Fortschritt bestimmt werden.
3. Der dritte Teil der Arbeit befaßt sich mit Fragen des Pachtzinses. Es soll insbesondere versucht werden, Kriterien für die Beurteilung der Angemessenheit einer Pachtzinsgestaltung zu erarbeiten.

Als die vorliegende Arbeit bereits abgeschlossen war, erschien die folgende Abhandlung: Knoppe, Helmut, "Pachtverhältnisse gewerblicher Betriebe im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht", Düsseldorf 1958, 110 S.

Insoweit Knoppe zu in der Arbeit erörterten Problemen Stellung nimmt, ist seine Auffassung nachträglich angeführt und bei entgegengesetzten Ansichten gewürdigt worden.

Meinem hochverehrten Lehrer, Herrn Prof. Dr. Hintner, und seinem wissenschaftlichen Mitarbeiter, Herrn Dipl.-Kfm. Dr. Mann, sei für die Betreuung der Arbeit herzlich gedankt.

Außerdem möchte ich Herrn Regierungsrat Wehr, Finanzamt für Körperschaften München, sowie Herrn Obersteuerinspektor Steiner und Herrn Obersteuerinspektor Wellner, beide Oberfinanzdirektion München, für die Auskünfte danken, die sie mir bezüglich praktischer Handhabungen der Finanzverwaltung erteilt haben.

INHALTSVERZEICHNIS

Seite

Einleitung

1. Die Möglichkeit einer Verpachtung von gewerblichen Betrieben im bürgerlichen Recht	1
2. Die schlichte Verpachtung und die Verpachtung zum Schätzwert als grundsätzliche Arten der Vertragsgestaltung	3
3. Die praktische Bedeutung der Verpachtung von gewerblichen Betrieben	4
4. Die grundsätzliche Anerkennung der Verpachtung gewerblicher Betriebe im Steuerrecht	7

ERSTER TEIL

DIE STELLUNG DES VERPÄCHTERS IM SYSTEM DES HANDELS- UND STEUERRECHTS

I. Natürliche Personen und nichtrechtsfähige Personenvereinigungen als Verpächter	10
A. Die Frage nach der Kaufmannseigenschaft des Verpächters	10
1. Natürliche Personen als Verpächter	10
2. Nichtrechtsfähige Personenvereinigung als Verpächter	12
B. Die Stellung des Verpächters im Rahmen einzelner Steuergesetze	14
1. Die Frage nach dem Vorliegen eines Gewerbebetriebes im Sinne des Gewerbesteuergesetzes	14
a. Der Einzelunternehmer als Verpächter	14
b. Die Mitunternehmerschaft als Verpächter	21
c. Besonderheiten bei Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung	22

	Seite
aa. Die Andersbehandlung von wesentlich beteiligten Verpächtern durch die Rechtsprechung	22
bb. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Organschaft bei verpachtenden Einzelunternehmern und Mitunternehmerschaften als Organträger	24
2. Die einkommensteuerliche Behandlung der Einkünfte des Verpächters	29
a. Die Grundzüge der Rechtsprechung	29
b. Kritik der Rechtsprechung	31
aa. Das Urteil des BPfH vom 2. April 1957 im besonderen	31
bb. Die Notwendigkeit einer verschiedenen Interpretation des Gewerbebegriffes in Gewerbe- und Einkommensteuerrecht	36
3. Das Vermögen des Verpächters als Betriebsvermögen im Sinne des Bewertungsgesetzes	42
a. Der Einzelunternehmer als Verpächter	42
b. Die Mitunternehmerschaft als Verpächter	43
4. Das Vorliegen der Unternehmereigenschaft des Verpächters im Sinne des Umsatzsteuergesetzes	45
a. Das grundsätzliche Vorliegen der Unternehmereigenschaft des Verpächters	45
b. Die Voraussetzungen einer wirtschaftlichen Einheit zwischen Verpächter und Pächter	46
II. Juristische Personen als Verpächter	49
A. Juristische Personen des Privatrechtes als Verpächter	49
1. Die handelsrechtlichen Folgen der Verpachtung	49
2. Die steuerlichen Folgen der Verpachtung	50
a. Die dem Handelsrecht als solche unterliegenden juristischen Personen als Verpächter	50
b. Die dem Handelsrecht als solche nicht unterliegenden juristischen Personen als Verpächter	52
B. Die Verpachtung eines Betriebes durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts	57
Exkurs: Die Stellung des Pächters	61

ZWEITER TEIL

PROBLEME DER BILANZIERUNG BEI PÄCHTER UND VERPÄCHTER

I. Die in Rechtsprechung und Literatur vertretenen Auffassungen und ihre Kritik	65
A. Die Rechte und Pflichten aus dem Pachtvertrag als Kriterium für die Bilanzierung	65
B. Die unmittelbare Bilanzierung der Neuanschaffungen sowie die Rückstellungsbildung beim Pächter und das Ruhen der Werte beim Verpächter	68
1. Darstellung der diesbezüglich in Rechtsprechung und Literatur vertretenen Auffassungen	68
2. Kritische Würdigung der dargestellten Auffassungen	73
a. Die bilanzielle Handhabung beim Pächter	73
aa. Das grundsätzliche Fehlen wirtschaftlichen Eigentums beim Pächter	74
bb. Die Notwendigkeit einer Bilanzierung der vermögensmäßigen Ansprüche und Verpflichtungen	78
cc. Die mögliche Kollision mit dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	81
b. Das Ruhen der Werte beim Verpächter	83
aa. Die Kollision mit dem Maßgeblichkeitsgrundsatz	83
bb. Kritik der praktischen Auswirkungen	84
II. Der Umfang der möglichen Ausgabenantizipationen beim Pächter	88
A. Zur Problemstellung	88
B. Die Erhaltung der materiellen Werte	90
1. Der Umfang der Ausgabenantizipationen bei dem nominell und bei dem real ausgerichteten Schätzwertvergleich	90
Exkurs: Die Frage nach der Genehmigungspflicht von Indexklauseln in Pachtverträgen gemäß § 3 Satz 2 WährG	93

2. Der Umfang der Ausgabenantizipationen bei dem substantiell ausgerichteten Schätzwertvergleich	97
a. Erarbeitung eines Kriteriums für die Substanzerhaltung in vermögensmäßiger Sicht bei Pachtverträgen	97
b. Die Bedeutung des Übergabezustandes für die Ausgabenantizipationen	108
c. Die praktische Durchführbarkeit der gewonnenen Ergebnisse	109
C. Die Erhaltung der immateriellen Werte	113
Exkurs: Der betriebliche Gesamtwert als Grundlage der Schätzwertermittlung	120
III. Zusammenfassende Darstellung der Bilanzierung bei Pachtverhältnissen	121
A. Die Bilanzierung beim Pächter	121
B. Die Bilanzierung beim Verpächter	127
C. Sonderfragen der Bilanzierung	133
1. Die Bilanzierung bei der schlichten Verpachtung	133
2. Die Bilanzierung des Umlaufvermögens	135
3. Bilanzielle Fragen beim Verpächter anlässlich des Pachtendes	139
Exkurs: Die Behandlung der materiellen Werte und der Ausgleichsansprüche bzw. -verpflichtungen im Bewertungsrecht	141

DRITTER TEIL

DER PACHTZINS

I. Die Angemessenheit des Pachtzinses	145
A. Die steuerliche Bedeutung der Angemessenheit des Pachtzinses und das Ziel der Untersuchung	145

B. Die Ertragsfähigkeit des Betriebes als Ausgangspunkt und die Komponenten des Gewinnes als Kriterium für die Beurteilung der Angemessenheit	147
1. Die Ertragsfähigkeit des Betriebes	147
2. Die Komponenten des Gewinnes	149
a. Der Unternehmerlohn	149
b. Die Kapitalverzinsung	149
c. Die Wagnisprämie	150
d. Der Unternehmergewinn im engeren Sinne	153
3. Besonderheiten bei der schlichten Verpachtung	155
II. Die unmittelbare Erfassung der Pachtzinsen durch die Besteuerung	156
A. Allgemeines	156
B. Pachtzins und Geschäftswert	157
Ausblick	159
Abkürzungsverzeichnis	
Literaturverzeichnis	

E I N L E I T U N G

1. Die Möglichkeit einer Verpachtung von gewerblichen Betrieben im bürgerlichen Recht

Nach § 581 BGB ist der Verpächter verpflichtet, den Gebrauch eines Gegenstandes und den Genuß der Früchte zu gewähren. Im Schrifttum sind Zweifel erhoben worden, ob ein Handelsgeschäft, eine Unternehmung oder ein gewerblicher Betrieb ¹⁾ ein Gegenstand im Sinne des geltenden Rechtes ist. Weiterhin wurde in Frage gestellt, ob ein gewerblicher Betrieb Früchte abwerfen kann.

Von Bedeutung ist, daß nicht über einzelne Gegenstände, d.h. Sachen oder Rechte, ein Überlassungsvertrag abgeschlossen werden soll, sondern über den gewerblichen Betrieb als einheitliches Ganzes. Dieser stellt einen *I n b e g r i f f* von Sachen, Rechten und geschäftswertbildenden Faktoren dar.

Das BGB kennt keine Legaldefinition des Gegenstandes. Insbesondere Sohm ²⁾ wollte den Begriff auf die möglichen Objekte einer Verfügung beschränken. Er lehnte daher ab, einen Gewerbebetrieb als Gegenstand anzusehen, da es sich bei ihm um einen Inbegriff von Gegenständen handle. Dieser Auffassung wurde sogleich von Binder ³⁾ mit dem an Beispielen erhärteten Hinweis widersprochen, daß die Verfügbarkeit nicht das wesentliche Merkmal eines Gegenstandes bilden könne.

Die herrschende Meinung und Rechtsprechung nahm immer an, daß der Begriff alle Objekte des Rechts mit Ausnahme der Personen umfasse, also auch Vermögensbegriffe und gewerbliche Unternehmungen ⁴⁾.

Kann ein Gewerbebetrieb Früchte abwerfen? Das BGB kennt in § 99 nur Früchte von Sachen und Rechten. Bei Noack ⁵⁾ findet sich der Nachweis, daß § 99 BGB keinen *numerus clausus* enthält. Es handle sich vielmehr um eine Kasuistik, die auf eine "kritiklose Übernahme der Vorschriften des römischen Rechts" zurückzuführen sei. Auch in dem Handelsgeschäft

-
- 1) Im folgenden wird entsprechend der Themastellung der Arbeit von gewerblichem Betrieb gesprochen. Die in der Literatur mitunter vorgenommenen Abgrenzungen zwischen gewerblichem Betrieb, Unternehmung, Handelsgeschäft und Gewerbebetrieb brauchen für die vorliegende Abhandlung nicht zu interessieren, wie die Erörterungen alsbald zeigen werden.
 - 2) Sohm: "Der Gegenstand", Leipzig 1905, S. 15
 - 3) Binder, J.: "Der Gegenstand", Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht, Bd. 59, S. 1 ff.
 - 4) Kick, Werner: "Die Verpachtung des Unternehmens einer offenen Handelsgesellschaft", Diss. Bonn 1938, S. 12
 - 5) Noack, Erwin: "Die Verpachtung eines Handelsgeschäfts", Diss. Halle 1924, S. 28

sei ein "Früchte tragender Gegenstand" zu erblicken. Die Gewinne sind dabei als Früchte anzusehen.

Ein gewerblicher Betrieb stellt daher einen Gegenstand im Rechtssinne dar, der Früchte abwerfen kann. Er kann verpachtet werden. Das Gesetz selbst läßt die Möglichkeit der Verpachtung eines Gewerbebetriebes zu. § 1822 Nr. 4 BGB bestimmt, daß der Vormund der vormundschaftlichen Genehmigung zu einem Pachtvertrag über einen gewerblichen Betrieb bedarf. § 22 Abs. 2 HGB handelt u.a. von der Übernahme eines Handelsgeschäftes auf Grund eines Pachtvertrages.

Als bisheriges Ergebnis ist festzuhalten: Die Verpachtung eines gewerblichen Betriebes ist rechtlich zulässig. Gegenstand des Pachtvertrages ist der Betrieb. Die meisten materiellen Wirtschaftsgüter könnten als solche nicht verpachtet werden, da sie Früchte nicht abzuwerfen vermögen. Jene Wirtschaftsgüter, die verbraucht werden sollen, so insbesondere Rohstoffe, können zur Nutzung überhaupt nicht überlassen werden. Hoeniger ¹⁾ stellt zutreffend fest, daß es richtiger wäre, anstatt von Pacht eines gewerblichen Betriebes, von einem obligatorischen Unternehmensnutznießungsrecht zu sprechen.

Von Pacht eines gewerblichen Betriebes kann lediglich gesprochen werden, wenn irgendwelche Geschäftswerte mit überlassen werden. Andernfalls ist ein gewerblicher Betrieb nicht Gegenstand des Vertrages. Es handelt sich um die Überlassung von Räumen oder sonstigen materiellen Werten ²⁾. Nur durch das Vorhandensein von Geschäftswerten, die sich insbesondere in der Organisation äußern, entsteht ein einheitliches Ganzes, aus dem unmittelbar Früchte gezogen werden können. Die Rechtsprechung nimmt sogar bei der Überlassung von für bestimmte gewerbliche Zwecke eingerichteten Räumen Pacht an, allerdings nicht Unternehmenspacht, sondern Raumpacht. Der geschäftswertbildende Faktor wird in der besonderen Art der Einrichtung erblickt. Diese Auffassung ist in der Literatur heftig kritisiert worden ³⁾.

Da ein Betrieb, der einen **I n b e g r i f f** von Sachen, Rechten und geschäftswertbildenden Faktoren darstellt, Gegenstand des Pachtvertrages ist, ergibt sich die Notwendigkeit der Wahrung der Kontinuität ⁴⁾.

1) Hoeniger, Heinrich: "Die Pacht des Handelsgeschäfts" in Festschrift für Otto Lenel, Leipzig 1923, S. 4

2) Vgl. Larenz, Karl: "Lehrbuch des Schuldrechts", II. Band, 2. Aufl., München und Berlin 1957, S. 139

3) Vgl. Funke, Konrad: "Die dogmatische Abgrenzung von Miete und Pacht an Grundstücken und Räumen nach bürgerlichem Recht", Diss. Leipzig 1933, S. 20

4) Dannecker, Wolfgang: "Die Firmierung bei der Unternehmenspacht", Diss. Mainz 1956, S. 32

Es ist insbesondere erforderlich, daß der Pächter in die Organisation des Betriebes eingeweiht wird. Er muß in die Lage versetzt werden, den Betrieb wie bisher zu führen.

Die vorliegende Arbeit befaßt sich mit der Verpachtung gewerblicher Betriebe. Entsprechend ihrer steuerlichen Ausrichtung wird angenommen, daß bis zum Zeitpunkt der Verpachtung ein gewerblicher Betrieb im Sinne der Steuergesetze vorlag. Grundsätzlich wird unterstellt, daß der gesamte gewerbliche Betrieb zur Nutzung überlassen wird. Insofern sich Besonderheiten bezüglich der Überlassung von Teilbetrieben ergeben, wird auf diese eingegangen.

2. Die schlichte Verpachtung und die Verpachtung zum Schätzwert als grundsätzliche Arten der Vertragsgestaltung

Im BGB findet die Pacht eines gewerblichen Betriebes keine unmittelbare Regelung. Es kennt lediglich die Pacht eines Grundstücks samt Inventar, §§ 586-590. Die herrschende Lehre wendet diese Vorschriften auf die Pacht gewerblicher Betriebe entsprechend an ¹⁾. Der Begriff des Inventars ist wohl mit dem des Anlagevermögens gleichzusetzen, sieht man von den Grundstücken ab. ²⁾

Das BGB kennt zwei grundsätzliche Arten der Vertragsgestaltung. Bei der sogenannten schlichten Verpachtung nach § 586 ist der Verpächter verpflichtet, die zur Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft erforderlichen Vermögensgegenstände zu beschaffen. Der Pächter hat die Anlagewerte instandzuhalten und instandzusetzen. Diese Art der Pflichtenverteilung bringt wegen der Substitutionsmöglichkeit zwischen Anschaffungen und Instandhaltungen bzw. Instandsetzungen eine nicht geringe wirtschaftliche Problematik mit sich.

Bei der Verpachtung zum Schätzwert gemäß §§ 587-589 BGB hat der Pächter die zur Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft erforderlichen Wirtschaftsgüter zu beschaffen. An den vom Pächter beschafften Vermögensgegenstände erwirbt der Verpächter kraft Gesetzes "mit der Einverleibung in das Inventar" das Eigentum, § 588 Abs. II Satz 2. Der Pächter kann über einzelne Stücke innerhalb der Grenzen einer ordnungsmäßigen Wirtschaft verfügen. Er trägt dafür andererseits die

1) Dannecker, Wolfgang: a.a.O., S. 31

2) Einen ganz anderen Inhalt hat der rechnungstechnische Begriff des Inventars im Sinne des § 39 HGB.

Gefahr einer zufälligen Verschlechterung des "Inventars" § 588 Abs. 1 Satz 1 BGB. Bei Pachtende hat er die vorhandenen Vermögensgegenstände herauszugeben, § 589 Abs. 1. Der Verpächter kann jene ablehnen, die nach den Regeln einer ordnungsmäßigen Wirtschaft zu wertvoll sind. Mit der Ablehnung geht das Eigentum an diesen Vermögensgegenständen auf den Pächter über, § 589 Abs. 2. Ausgleichsansprüche bzw. -verpflichtungen werden durch Gegenüberstellung von Schätzwerten ermittelt, § 589 Abs. 3 BGB.

Die rechtliche Ausgestaltung des Pachtvertrages kann von Fall zu Fall erheblich variieren. Der Verpächter kann sich weitgehende Kontroll- und Leitungsbefugnisse vorbehalten. Bei kapitalmäßig oder personell verbundenen Vertragspartnern kommt der wirtschaftlichen Machtstellung des beherrschenden Teiles erhebliche Bedeutung zu.

Für die vorliegende Arbeit ist die Unterscheidung von schlichter Verpachtung und Verpachtung zum Schätzwert nur von Bedeutung hinsichtlich der Pflichtenverteilung. Es ist daher festzuhalten: Bei der schlichten Verpachtung nimmt der Verpächter die notwendigen Anschaffungen vor, während bei der Verpachtung zum Schätzwert die Anschaffungen sowohl als auch die Instandhaltungen bzw. Instandsetzungen dem Pächter obliegen. Es ist möglich, daß im Einzelfall bezüglich eines Teiles der übergebenen Vermögensgegenstände die Wesensmerkmale der schlichten Verpachtung erfüllt sind, während bezüglich des übrigen Teiles eine der Verpachtung zum Schätzwert entsprechende Pflichtenverteilung vorliegt.

3. Die praktische Bedeutung der Verpachtung von gewerblichen Betrieben

Die Verpachtung gewerblicher Betriebe ist nicht selten. Es seien im folgenden fünf Gruppen ihres Vorkommens unterschieden: Nämlich die Verpachtung

1. im Rahmen eines Konzerns
2. anlässlich der Aufspaltung eines Unternehmens (Betriebsaufspaltung)
3. an Familienangehörige
4. anlässlich des Ausscheidens eines Gewerbetreibenden aus dem Wirtschaftsleben und
5. durch Körperschaften des öffentlichen Rechts und durch Vereine, die vornehmlich ideale Zwecke verfolgen.

Zu 1:

Wie Trumpler ¹⁾ darlegt, kann ein Pachtvertrag die Grundlage eines Konzerns bilden. Recht häufig werden jedoch gerade bei bestehenden Konzernen ganze Betriebe gepachtet, insbesondere von der beherrschenden Gesellschaft. "Solche Pacht- und Betriebsüberlassungsverträge haben sich in der Vorkriegszeit als wichtiges Mittel der Konzerngestaltung erwiesen" ²⁾. Die Pacht erweist sich als einfaches Mittel, einem Unternehmen vor- oder nachgeordnete Betriebe anzugliedern. Der Pachtvertrag dient somit als Form der organisatorischen Verknüpfung mehrerer Unternehmungen oder Betriebe ³⁾. Durch die Pacht kann eine Fusion vorbereitet oder ersetzt werden ⁴⁾.

Die Pacht ist jedoch nicht nur ein geeignetes Mittel des Unternehmenszusammenschlusses, sondern auch der Unternehmensentflechtung. Es kommt eben entscheidend auf die dem Verpächter eingeräumten Kontrollfunktionen an. Im Zuge der Entflechtungsmaßnahmen der Besatzungsmächte sollten etwa 25 bis 30 Betriebsgesellschaften gegründet werden, die die einzelnen Werke der namhaften Stahlkonzerne auf Grund von Betriebsüberlassungsverträgen ⁵⁾ übernehmen sollten ⁶⁾.

In wirtschaftlicher Sicht sind Pacht- und Betriebsüberlassungsverträge weitgehend einheitlich zu beurteilen. Rechtlich besteht der Inhalt des Pachtvertrages in der Übertragung des Betriebes zur Nutzung, während bei dem Betriebsüberlassungsvertrag die Übertragung durch die Erteilung einer Generalvollmacht zum Betreiben des Unternehmens im eigenen Namen ersetzt wird. Gemäß § 256 Abs. 2 AktG bedarf ein Vertrag, "durch den eine Aktiengesellschaft oder eine Kommanditgesellschaft auf Aktien den Betrieb ihres Unternehmens verpachtet oder sonst überläßt" der Zustimmung der Hauptversammlung.

-
- 1) Trumpler, Hans: "Die Bilanz der Aktiengesellschaft", Basel 1950, S. 353
 - 2) Bühler, Ottmar: "Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne", 3. Aufl., Berlin und Frankfurt 1956, S. 303; vgl. auch das Urteil des RFG v. 15.7.1932, V A 563/31, StW 1933 Nr. 456
 - 3) Vgl. Friedländer, Heinrich: "Konzernrecht", Mannheim/Berlin/Leipzig 1927, S. 183 ff.
 - 4) Vgl. Mummy, Wolf: "Die Pacht von Unternehmungen als Form der Konzernbildung", Diss. Göttingen 1931, S. 8
 - 5) Auf den Unterschied von Betriebsüberlassungsvertrag und Pachtvertrag wird sogleich eingegangen.
 - 6) Vgl. Koncok, Gerhard: "Miete, Leihe, Pacht in der Betriebswirtschaft", Diss. München 1948, S. 49

Zu 2:

Bei der Betriebsaufspaltung bildet die pachtweise Überlassung des Anlagevermögens und die damit verbundene Übergabe der immateriellen Werte ein wesentliches Glied bei der Entstehung der Doppelgesellschaft. Die Gründe für eine Betriebsaufspaltung sind sowohl steuerlicher als auch rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Natur. ¹⁾

Zu 3:

Häufig wollen ältere Gewerbetreibende ihre Eigentumsrechte nicht aufgeben, sich selbst aber weitgehend aus dem Erwerbsleben zurückziehen. Sie verpachten daher den Betrieb an eines ihrer Kinder. Im Einzelfall mögen recht verschiedene Gründe für die Verpachtung bestimmend sein. Neben psychologischen Momenten spielt die Rücksichtnahme auf die anderen, meist jüngeren Kinder, deren Ausbildung mitunter noch nicht abgeschlossen ist, eine bedeutende Rolle.

Zu 4:

Ältere Unternehmer und insbesondere Unternehmerswitwen wollen den in dem Betrieb zu erblickenden Vermögenswert sowie die in dem Betrieb gegebene Erwerbsgrundlage für junge Nachkommen oder Verwandte erhalten. In der Regel handelt es sich um die Verpachtung von Klein- und Mittelbetrieben, so um Apotheken, Einzelhandelsgeschäfte, Handwerksbetriebe, Gastwirtschaften, Metzgereien.

Zu 5:

Bei den Körperschaften des öffentlichen Rechtes sowie bei den von ihnen unterhaltenen Betrieben ergibt sich häufig die Notwendigkeit, Nebenbetriebe zu unterhalten: So z.B. bei der Deutschen Bundesbahn Hotels, Gastwirtschaften und Kantinen, bei den Unternehmen "Reichsautobahnen" Tankstellen, bei Kirchen in der Nähe von Wallfahrtsorten und bei Stiftungen in der Nähe von Denkmälern Gastwirtschaften. Die Körperschaften des öffentlichen Rechts bzw. die von ihnen unterhaltenen Betriebe möchten die betreffenden Nebenbetriebe nicht selbst führen. Sie pflegen sie daher zu verpachten unter Sicherung mehr oder weniger weitreichender Kontrollrechte. Die Gemeinden möchten häufig zu ihrem Vermögen zählende Betriebe nicht selbst führen. Sie verpachten

1) Zartmann, H.: "Der Pachtvertrag bei der Betriebsaufspaltung", NB 1952 S. 83

diese daher in der Regel unter Einräumung weitgehender Kontrollrechte.

Idealvereine schließlich erachten es häufig für notwendig zur Pflege der Geselligkeit und zur Schaffung bzw. Sicherung eines Zusammengehörigkeitsgefühls ihrer Mitglieder, eigene Gastwirtschaften zu unterhalten, die sie in vielen Fällen verpachten.

Überblickt man die einzelnen Gruppen, so ist festzustellen, daß in den Gruppen 1 bis 3 kapitalmäßige oder personelle Bindungen zwischen den Vertragspartnern vorliegen. Lediglich in den Fällen 4 und 5 stehen Pächter und Verpächter einander fremd gegenüber. Bei einer Einteilung der Pachtobjekte nach der Betriebsgröße kann man generell sagen, daß bei einander fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern nur Kleinhöchstens Mittelbetriebe verpachtet werden, während bei den genannten Bindungen größere Objekte vorzuliegen pflegen. Mit ein wesentlicher Grund, weshalb größere Betriebe an fremde Pächter nicht überlassen werden, dürfte bereits in der Schwierigkeit der Wertermittlung liegen. Man zieht es daher vor, Geschäftsführer mit der Leitung des Unternehmens zu betrauen.

Gerade die Schwierigkeit der Wertermittlung aber hat es mit sich gebracht, daß die Anerkennung von Pachtverträgen bei personell oder kapitalmäßig verbundenen Vertragspartnern im Steuerrecht lange Zeit nicht oder kaum zu erreichen war. Fehlt es doch weitgehend an vermögensmäßigen Interessengegensätzen. Durch entsprechende Bemessung der gegenseitigen Leistungen können Gewinne verlagert und dadurch recht häufig Steuern gespart werden.

4. Die grundsätzliche Anerkennung der Verpachtung gewerblicher Betriebe im Steuerrecht

Eine ständige Problematik bietet für das Steuerrecht die Frage, ob und inwieweit die Besteuerung an gegebene privatrechtliche Gestaltungen anknüpfen soll. Es ist doch oft nur eine Frage der Geschicklichkeit, durch privatrechtliche Gestaltungen die Erfüllung eines Tatbestandes, an den ein Steuergesetz die Steuerpflicht knüpft, entweder zu vermeiden oder seine steuerlichen Folgen abzuschwächen. Die zu der Verpachtung von gewerblichen Betrieben bei kapitalmäßig oder personell verbundenen Vertragspartnern ergangene Rechtsprechung vermittelt ein recht anschauliches Bild von dem Bemühen der höchstrichterlichen Rechtsprechung um die Bewältigung der angesprochenen Problematik.

Einerseits erscheint, insbesondere im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, eine weitgehende Skepsis bei der Anerkennung derartiger Vertragsgestaltungen notwendig, andererseits jedoch bedeutet eine weitgehende Nichtanerkennung eine gänzlich unerwünschte Einingung der in einer freien Wirtschaft erforderlichen Gestaltungsfreiheit.

In der Rechtsprechung des RFH ließ sich eine einheitliche Beurteilung bezüglich der Anerkennung der Betriebsaufspaltung nicht erreichen. Der Einkommen- und Gewerbesteueresenat lehnte die Anerkennung grundsätzlich ab ¹⁾. Der Bewertungssenat sah in einer Doppelgesellschaft eine wirtschaftliche Einheit. Er war jedoch in seiner Auffassung nicht konsequent, da er auch die Anteile an der Kapitalgesellschaft der Besteuerung unterwarf ²⁾. Eine grundsätzliche Anerkennung der Doppelgesellschaft erfolgte nur vom Körperschaftsteuersenat ³⁾.

Seit dem Urteil des OFH vom 7.5.1947 ⁴⁾ ist eine einheitliche Beurteilung im Sinne einer grundsätzlichen Anerkennung festzustellen. In den Urteilen des BFH wird die Zulässigkeit als selbstverständlich unterstellt ⁵⁾.

Fraglich erscheint, ob auch Pachtverträge zwischen Ehegatten zulässig sind. Man wird bei der Beurteilung dieser Frage grundsätzlich von dem bezüglich der Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten ergangenen Urteil des BFH vom 3.12.1957 ⁶⁾ ausgehen können. Der BFH anerkennt derartige Arbeitsverhältnisse grundsätzlich nicht. Er hält jedoch an einer typisierenden Betrachtungsweise nicht fest.

Sieht man von derartigen Ausnahmefällen ab, so kann von einer grundsätzlichen Anerkennung von Verträgen zwischen kapitalmäßig und personell verbundenen Vertragspartnern durch die neue Rechtsprechung ausgegangen werden. Gefordert wird nur, daß die gegenseitigen Leistungen in einem angemessenen Verhältnis stehen.

Für die vorliegende Arbeit wird daher die steuerliche Anerkennung als Datum gesetzt. Sie will sich mit den sich während der Pachtdauer spezifisch ergebenden Problemen befassen. Große Bedeutung kommt dabei der Beurteilung der Angemessenheit von gegenseitigen Leistungen zu.

- 1) RFH-Urt. v. 26.10.1938, VI 501/38, RStBl. 1939 S. 282;
RFH-Urt. v. 4.12.1940, VI 660/38, RStBl. 1941 S. 26.
Zu einem anderen Ergebnis kommt:
RFH-Urt. v. 14.3.1933, VI A 1638/32, RStBl. 1933 S. 1292
- 2) RFH-Urt. v. 30.11.1939, III 37/38, RStBl. 1940 S. 361;
RFH-Urt. v. 6. 8.1942, III 25/42, RStBl. 1942 S. 970
- 3) RFH-Urt. v. 21. 3.1944, I 216/43, RStBl. 1944 S. 396 ff.
- 4) III 4/45 S, StW 1947 Nr. 24
- 5) BFH-Urt. v. 26.8.1952, I 38/52 U, BStBl. 1952 III S. 261;
BFH-Urt. v. 22.1.1954, III 232/52 U, BStBl. 1954 III S. 91;
BFH-Urt. v. 27.1.1955, IV 435/53 U, BStBl. 1955 III S. 125;
BFH-Urt. v. 26.7.1955, V 35/55 U, BStBl. 1955 III S. 258
- 6) I 231/56 S, Besprechung von Grieger in DST 2 (A) 1958 S.

ERSTER TEIL

DIE STELLUNG DES VERPÄCHTERS IM SYSTEM DES HANDELS- UND STEUERRECHTS

Mit der Überlassung des Betriebes an einen anderen ändert sich die Tätigkeit des verpachtenden Unternehmers. Bestand sie bisher in der Gewinnung, Veredelung oder Produktion von Gütern sowie in deren Verwertung am Markte oder in der Bereitstellung von Diensten, so hat sie nunmehr die sich aus der Nutzungsüberlassung ergebenden Verrichtungen zum Inhalt. Das Vermögen wird unmittelbar nicht mehr vom verpachtenden Unternehmer selbst, sondern von dem Vertragspartner genutzt.

Für das Handelsrecht und für einzelne Steuergesetze erhebt sich die Frage, ob und gegebenenfalls welche Konsequenzen für die Stellung des verpachtenden Unternehmers sich aus der geänderten Tätigkeit und der geänderten Zwecksetzung des Vermögens ergeben. Auf die Termini des Handelsrechtes und der in diesem Rahmen bedeutsamen Steuergesetze bezogen, handelt es sich um die Fragen, ob der Verpächter noch die Kaufmannseigenschaft besitzt, ob er einen Gewerbebetrieb im Sinne des Gewerbesteuergesetzes unterhält, ob seine Einkünfte weiterhin solche aus Gewerbebetrieb sind, ob sein Vermögen als Betriebsvermögen im Sinne des Bewertungsgesetzes zu behandeln und schließlich, ob er Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist.

Die Untersuchung der aufgeworfenen Fragen ist Gegenstand dieses ersten Teiles der Arbeit. Sie erfahren eine andere Beurteilung bei natürlichen Personen und Personenvereinigungen einerseits und bei juristischen Personen andererseits, insoweit ihre Behandlung im Handels- und Steuerrecht an die Rechtsform anknüpft.

Im Gegensatz zu der Stellung des Verpächters in Handels- und Steuerrecht wirft die des Pächters keine besonderen Probleme auf. Übt doch der Pächter eine laufende Geschäftstätigkeit aus. Seine Stellung soll jedoch in einem Exkurs für das Handelsrecht und die in Frage kommenden Steuergesetze gesondert begründet werden.

I. Natürliche Personen und nichtrechtsfähige Personen- vereinigungen als Verpächter

A. Die Frage nach der Kaufmannseigenschaft des Verpächters

Hat der Verpächter die Kaufmannseigenschaft, so ist er zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtet (§ 38 HGB), falls sein Gewerbebetrieb "nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb" erfordert (§ 4 Abs. 1 HGB). Die Buchführungspflicht ist auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen (§ 160 Abs. 1 AO).

Die Voraussetzungen der Kaufmannseigenschaft beim Verpächter sollen jedoch nicht nur wegen dieser unmittelbar praktischen Konsequenzen untersucht werden, sondern auch deshalb, um bei den Erörterungen der Unternehmereigenschaft ¹⁾ des Verpächters im Sinne einzelner Steuergesetze interessante vergleichende Betrachtungen anstellen zu können.

1. Natürliche Personen als Verpächter

Erfüllte die Tätigkeit des Verpächters die Voraussetzungen eines Gewerbes und hatte sie eine der in § 1 Abs. 2 HGB bezeichneten Arten von Geschäften zum Gegenstand, so war der Verpächter Kaufmann kraft Handelsgewerbes. § 1 Abs. 2 HGB zählt die Grundhandelsgeschäfte erschöpfend auf, die Tätigkeit der Verpachtung nennt er jedoch nicht. Mit dem Wegfall des Grundhandelsgeschäftes geht der Verpächter der Kaufmannseigenschaft verlustig, denn: "Die Kaufmannseigenschaft dauert nur so lange, als ihre sämtlichen Voraussetzungen vorliegen" ²⁾. Der Verpächter ist somit Privatperson im Sinne des Handelsrechtes, es sei denn, die im folgenden zu erörternden Voraussetzungen des § 2 HGB treffen auf ihn zu. Eine handelsrechtliche Pflicht zur Führung von Büchern besteht für ihn mit der gemachten Einschränkung nicht.

Es besteht jedoch die Möglichkeit, daß der Verpächter, der bisher die Kaufmannseigenschaft nach § 1 HGB inne hatte, sie nach § 2 HGB erwirbt. Drei Erfordernisse müssen erfüllt sein: Seine Tätigkeit als Verpächter muß dem Sachverhalt des Gewerbes genügen, sie muß "nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb" erfor-

1) Über die umfassende Verwendung des Begriffes Unternehmer vgl. die Ausführungen S. 14

2) Würdinger, Hans: "Kommentar zum Handelsgesetzbuch", 2. Aufl., Berlin 1953, § 1 Anm. 16

dern, und "die Firma des Unternehmens" muß in das Handelsregister eingetragen worden sein.

Die Begriffselemente des Gewerbes decken sich im Handelsrecht weitgehend mit jenen des Gewerbebetriebes im Gewerbesteuerrecht. In beiden Fällen haben vier positive Begriffsmerkmale vorzuliegen ^{1) 2)}, von denen drei die gleiche Auslegung erfahren, nämlich das der Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit und Gewinnerzielungsabsicht ³⁾. Im Handelsrecht ist das vierte Begriffselement äußerlich erkennbares Hervortreten, im Gewerbesteuerrecht Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Beide Begriffselemente decken sich weitgehend, das steuerliche der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfährt jedoch grundsätzlich eine Einschränkung insofern, als es den Austausch von Gütern im weitesten Sinne des Wortes voraussetzt. Diese kleine Schattierung in der Auslegung ist indes im Rahmen der vorliegenden Abhandlung von besonderer Bedeutung. Kann doch der Verpächter eines ganzen Betriebes zwar äußerlich erkennbar als Kaufmann hervortreten, am volkswirtschaftlichen Güteraustausch nimmt er jedoch notwendigerweise nicht teil ⁴⁾. Da auch die drei zuerst genannten Begriffsmerkmale beim Verpächter im Einzelfall erfüllt sein können ⁵⁾, besteht die grundsätzliche Möglichkeit, daß seine Tätigkeit den Anforderungen eines Gewerbes im Sinne des Handelsrechtes genügt.

Tatfrage ist, ob die Tätigkeit im Einzelfall "nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert". Die Einziehung des Pachtzinses, die Ausübung von Kontrollfunktionen, die Gewährung und Beschaffung von Krediten sowie die Vornahme von Anschaffungen werden in der Regel den genannten Voraussetzungen nicht ge-

- 1) Vgl. bezüglich des Handelsrechtes Würdinger, Hans: a.a.O. § 1 Anm. 4 ff. und hinsichtlich des Steuerrechtes Blümich-Boyens-Steinbring-Klein: "Gewerbesteuergesetz", 6. Aufl., Berlin und Frankfurt 1958, § 2 Anm. 14
- 2) Der Umstand, daß der Gewerbebegriff im Gewerbesteuerrecht insoweit umfassender ist, als er auch die gesetz- und sittenwidrige Tätigkeit umschließt, interessiert für die Bestimmung der Wesensmerkmale nicht.
- 3) Auf die den Gewerbebegriff negativ abgrenzenden Tätigkeiten, die Ausübung einer Land- und Forstwirtschaft und eines freien Berufes, braucht hier nicht eingegangen zu werden.
- 4) Bezüglich des steuerlichen Begriffsmerkmals der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei im einzelnen auf die Ausführungen S. 18 verwiesen. Sie werden zeigen, daß bei entsprechender Auslegung das zur Diskussion stehende Kriterium erfüllt sein kann.
- 5) Vgl. die Erörterungen S. 14 ff.

nügen. Es kommt somit der grundsätzlich gegebenen Möglichkeit eines Erwerbes der Kaufmannseigenschaft nach § 2 HGB für die Dauer des Pachtverhältnisses nur geringe praktische Bedeutung zu. Sollte sie jedoch im Einzelfall relevant werden, so ist der Verpächter zur Führung von Büchern verpflichtet, § 38 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 HGB.

Bezüglich der Kaufmannseigenschaft nach § 2 oder § 3 HGB gilt gleichfalls, daß sie erlischt, sobald eine ihrer Voraussetzungen nicht mehr vorliegt ¹⁾. Hatte der Verpächter bis zum Zeitpunkt der Verpachtung die Kaufmannseigenschaft nach § 2 oder 3 HGB inne, so hört sie auf zu bestehen, es sei denn, die Tätigkeit während der Verpachtung genügt den Anforderungen des § 2 HGB. Im einzelnen kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden.

2. Nichtrechtsfähige Personenvereinigung als Verpächter

Der Zweck der Personalgesellschaften ²⁾ ist auf den Betrieb eines Handelsgewerbes gerichtet, §§ 105, 161 HGB. Während der Dauer des Pachtverhältnisses liegt ein solches jedoch nur vor, wenn die Tätigkeit der verpachtenden Personenvereinigung die in § 2 HGB gesetzten Voraussetzungen erfüllt. Dieser Sachverhalt ist indes in der Regel nicht anzunehmen, wie die Ausführungen über die Tätigkeit einer verpachtenden natürlichen Person gezeigt haben. Abgesehen von Ausnahmefällen, genügt die Tätigkeit der Personenvereinigungen daher den Anforderungen der §§ 105, 161 HGB nicht. Die durchaus herrschende Meinung nimmt an, daß sich eine Personengesellschaft in eine Gesellschaft bürgerlichen Rechtes (GbR) umwandelt, wenn eine der Voraussetzungen des § 105 bzw. 161 HGB nicht mehr vorliegt ³⁾. Die Voraussetzungen für eine GbR sind in jedem Falle während der Pachtdauer erfüllt, da die GbR jeden Zweck verfolgen kann, vorausgesetzt natürlich, er ist rechtlich zulässig.

Verpachtet eine Gesellschaft bürgerlichen Rechtes ihren Betrieb, so hat die Änderung ihrer Tätigkeit keine

1) Würdinger, Hans: a.a.O. § 2 Anm. 16

2) Die stille Gesellschaft wird hier ausgeklammert

3) Würdinger, Hans: a.a.O. § 22 Anm. 43; Schlegelberger: "Handelsgesetzbuch", 3. Aufl., Berlin und Frankfurt 1955. § 22 Anm. 10; Baumbach-Duden: "Handelsgesetzbuch", 12. Aufl. München und Berlin 1956, § 22 Anm. 6; Hueck, Alfred: "Das Recht der Offenen Handelsgesellschaft", 2. Aufl., Berlin 1951, S. 230; Janberg, H.: "Verpachtung einer Firma", GmbH-Rdsch. 1951, S. 174; RGZ 155, S. 81 ff.

Auswirkungen auf ihren rechtlichen Fortbestand. Die GbR kann selbst nicht Kaufmann sein ¹⁾, da die Gesellschaft als solche nicht handeln kann ²⁾. Die einzelnen Gesellschafter unterstehen jedoch dem Handelsrecht, insoweit sie ein Handelsgewerbe betreiben. Eine Pflicht zur Führung kaufmännischer Bücher kommt für die GbR nicht in Betracht. Erfüllt nämlich eine GbR, deren Gesellschafter ein Handelsgewerbe betreiben, die Voraussetzung eines "nach Art oder Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebes", so wandelt sie sich in eine OHG um. Dies ergibt sich aus der Begriffsbestimmung des § 105 i.V.m. § 4 Abs. 2 HGB. Die Verpflichtung zur Führung von Büchern knüpft indes an dieselbe Voraussetzung, § 4 Abs. 1 HGB. Sollte daher die Tätigkeit der Personenvereinigung während der Pachtdauer die genannten Voraussetzungen erfüllen, ein in Wirklichkeit wohl kaum vorkommender Fall ³⁾, so ist sie eine OHG, die zur Führung von Büchern verpflichtet ist.

Sollte ein n i c h t r e c h t s f ä h i g e r V e r e i n unter seinem Namen ein Handelsgeschäft betreiben, so entsteht nach herrschender Meinung, jedenfalls in den Beziehungen nach außen, eine OHG ⁴⁾. Erfordert die während der Pachtdauer ausgeübte Tätigkeit einen "nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb" nicht, so ist wohl das Erlöschen der OHG anzunehmen. Eine Pflicht zur Führung kaufmännischer Bücher besteht nicht.

Die s t i l l e G e s e l l s c h a f t hat die Beteiligung des stillen Gesellschafters an einem Handelsgewerbe zur Voraussetzung (§ 335 HGB). Sie kann daher nicht mehr bestehen, falls das Handelsgewerbe des Inhabers in Fortfall kommt. Das Gesellschaftsverhältnis geht jedoch nicht unter, die stille Gesellschaft wandelt sich vielmehr in eine GbR um.

Ist der tätige Inhaber eine natürliche Person oder eine nichtrechtsfähige Personenvereinigung, so kann die stille Gesellschaft nur fortbestehen, falls die Tätigkeit während der Dauer des Pachtverhältnisses "nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert".

1) Vgl. Schlegelberger: a.a.O., § 4 Anm. 25

2) Hueck, Alfred: "Gesellschaftsrecht", 6. Aufl., München und Berlin 1956, S. 32

3) Ein derartiger Sachverhalt ist jedoch denkbar. Erwirbt eine GbR mehrere Betriebe, die sie sogleich verpachtet, so mag die Tätigkeit während der Pachtdauer die genannten Anforderungen erfüllen.

4) Staudinger: "Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch", I. Band, Allgemeiner Teil, 11. Aufl., Berlin 1957, § 54 Anm. 14a

B. Die Stellung des Verpächters im Rahmen einzelner Steuergesetze

Die Frage nach der Stellung des Verpächters im Rahmen eines Steuergesetzes ist naturgemäß nur hinsichtlich jener Gesetze sinnvoll, bei denen die Steuerpflicht oder die steuerliche Behandlung von dem Vorliegen der Unternehmereigenschaft der verpachtenden natürlichen Personen bzw. Personenvereinigung abhängt ¹⁾. So ist bei der Gewerbe- und Umsatzsteuer die Steuerpflicht, bei der Einkommensteuer und im Bewertungsrecht die steuerliche Behandlung eine Funktion der Unternehmereigenschaft ²⁾. Nicht sinnvoll ist die Frage nach der Stellung des Verpächters bei den übrigen Steuern bzw. Steuergesetzen. So erstreckt sich zum Beispiel die unbeschränkte Vermögensteuerpflicht auf das Gesamtvermögen, dessen festgestellte Höhe die Besteuerungsgrundlage bildet, unabhängig von der Unternehmereigenschaft der betreffenden Personen.

Der allgemein üblichen steuerlichen Terminologie folgend, sei im Rahmen dieses Abschnittes grundsätzlich von Unternehmer und Mitunternehmer bzw. Mitunternehmerschaft und nicht von natürlicher Person und Personenvereinigung gesprochen.

1. Die Frage nach dem Vorliegen eines Gewerbebetriebes im Sinne des Gewerbebesteuergesetzes

a. Der Einzelunternehmer als Verpächter

§ 2 Abs. 1 GewStG verweist auf den Gewerbebegriff des Einkommensteuergesetzes, das seinerseits eine positive Begriffsbestimmung nicht gibt. Mit diesem in das Gewerbebesteuergesetz vom 1. Dezember 1936 eingeführten Verweis sollte für den Bereich der Gewerbebesteuer ein für alle Länder gleicher Gewerbebegriff gesichert werden ³⁾. Vor allem sollte durch diese Regelung eine einheitliche Freistellung der freien Berufe von

-
- 1) Es sei hier gestattet, den Begriff des Unternehmers als übergeordneten Begriff zu verwenden, der in den einzelnen Steuergesetzen jeweils eine spezifische Ausgestaltung erfährt. In § 161 AO liegt die gleiche Begriffsverwendung vor.
 - 2) Diese Aussage ist insofern nur cum grano salis richtig, als bei Verneinung der Unternehmereigenschaft unter Umständen keine Einstufung in die übrigen Einkunfts- bzw. Vermögensarten erfolgt, so im Falle des RFH-Urt. v. 4.3.1931, VI A 16/31, RStBl. 1931 S. 528
 - 3) Vgl. "Begründung zum Gewerbebesteuergesetz", RStBl. 1937, S. 693 ff.

der Gewerbesteuer erreicht werden. Die gewerbesteuerliche Rechtsprechung der Folgezeit hat sich nicht in enger Auslegung an die einkommensteuerliche Abgrenzung der verschiedenen Einkunftsarten gehalten. Sie schloß sich vielmehr der Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichtes an, die insbesondere hinsichtlich des Beginnes und der Beendigung des Gewerbebetriebes von der einkommensteuerlichen Behandlung abweicht ¹⁾.

Für den Gewerbebegriff ist das Vorliegen der folgenden vier positiven Begriffsmerkmale erforderlich: Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Nicht unter den Gewerbebegriff fallen: die Ausübung der Land- und Forstwirtschaft und die selbständige Tätigkeit.

Das Vorliegen der Selbständigkeit wird, wie bereits vom Preußischen Oberverwaltungsgericht ²⁾, sowohl in subjektiver als auch in objektiver Hinsicht verlangt. Subjektiv oder persönlich bedeutet, daß die Tätigkeit auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortlichkeit betrieben wird. Die Selbständigkeit muß persönlicher Natur sein, sie braucht nicht wirtschaftlicher Art zu sein.

Der Verpächter ist in seinen Dispositionen grundsätzlich frei. Er handelt auf eigenes Risiko und in eigener Verantwortlichkeit. Bei der schlichten Verpachtung hat er im Rahmen der Vertragsbestimmungen Art und Zeitpunkt der Ersatzbeschaffungen frei zu bestimmen. Bei der Verpachtung zum Schätzwert ist die Dispositionsfreiheit als solche zweifelsohne gegeben, wenn auch die Vornahme von Entscheidungen mitunter auf ein Minimum beschränkt ist.

Es sind jedoch Fälle denkbar, in denen das Vorliegen persönlicher Selbständigkeit fraglich ist. Hat zum Beispiel ein Großgläubiger den Betrieb eines zahlungsschwachen Kunden gepachtet, so pflegt es um die persönliche Dispositionsfreiheit des Verpächters schlecht bestellt zu sein.

Sachliche Selbständigkeit bedeutet, daß der Gewerbebetrieb "für sich allein eine wirtschaftliche Einheit bildet" ³⁾. Der Gewerbebegriff stellt nicht auf eine örtlich bestimmte Einheit von Wirtschaftsgütern ab, sondern auf eine Tätigkeit. Bezüglich ersterer liegt im Falle der

1) Vgl. die Ausführungen S.36 ff

2) Insbesondere Urteil v. 12.6.1917, OVG Bd. 73 S. 169 ff. und Urteil v. 19.2.1929, OVG Bd. 84, S. 86 ff.

3) Vgl. im einzelnen Blümich-Boyens-Steinbring-Klein: "Gewerbsteuer-gesetz", 6. Aufl., Berlin und Frankfurt 1958, § 2 Anm. 18 (1)

Verpachtung häufig nur e i n Betrieb vor. Beim Abstellen auf die Tätigkeit jedoch sind zwei getrennte Beschäftigungsbereiche vorhanden. Der des Pächters besteht in der laufenden Geschäftstätigkeit, der des Verpächters in der Vermögensüberlassung und -verwaltung. Das Vorliegen der sachlichen Selbständigkeit ist somit beim Verpächter zu bejahen.

Die Gewinnerzielungsabsicht ist weit zu fassen und braucht nicht Hauptzweck der Betätigung zu sein ¹⁾. Sie ist beim Verpächter grundsätzlich anzunehmen. Fraglich ist, ob sie auch bei einer derart schlechten Ertragslage zu unterstellen ist, die bei der schlichten Verpachtung die Deckung der Abschreibungen, bei der Verpachtung zum Schätzwert die Erhaltung der Anlagewerte fraglich erscheinen läßt. Die A b s i c h t auf Gewinnerzielung wird jedoch durch die tatsächliche Ertragslage nicht beeinflusst. Schon die Änderung einer der Komponenten, die die Höhe des Pachtzinses bestimmen ²⁾, etwa die allgemeine konjunkturelle Lage, mag zu einer völlig veränderten Situation führen.

Nachhaltigkeit bedeutet, daß die Tätigkeit berufsmäßig und mit der Absicht auf Wiederholung ausgeübt wird. ³⁾ Stückmann verneint bei der Besitzpersonengesellschaft das Vorliegen der Nachhaltigkeit mit dem Hinweis, es fehle an der Wiederholungsabsicht. Die Verpächterin denke nicht daran, ihre Gegenstände jemals an einen anderen zu verpachten ⁴⁾. Diese Argumentation wird indes dem Wesen der Sache nicht gerecht, da sie auf die Verpachtung als Vorgang und nicht auf die laufende Tätigkeit des Verpächters abstellt. Für den Gewerbebegriff aber ist letztere entscheidend ⁵⁾.

Die Tätigkeit des Verpächters stellt auch nicht eine sich zwar auf längere Zeit erstreckende, jedoch einzige einheitliche Handlung dar, wie zum Beispiel die Übernahme einer Konkursverwaltung ⁶⁾ oder die Abfassung eines Buches ⁷⁾. Von der Übernahme einer Konkursverwaltung

1) Vgl. im einzelnen Blümich-Boyens-Steinbring-Klein: "Gewerbesteuergesetz", 6. Aufl., Berlin und Frankfurt 1958, § 2 Anm. 20

2) Vgl. die Ausführungen S. 149 ff

3) Vgl. im einzelnen: Blümich-Boyens-Steinbring-Klein: a.a.O. Anm. 32; Müthling, Hans: "Gewerbesteuergesetz", München und Berlin 1954, § 2 Anm. 7

4) Stückmann, Rudolf: "Die Besteuerung von Besitz- und Betriebs-Gesellschaften, die aus der Aufspaltung einheitlicher Unternehmen hervorgegangen sind." Diss., Münster 1953, S. 37

5) Vgl. z.B. Blümich-Boyens-Steinbring-Klein: a.a.O. § 2 Anm. 16 (2)

6) RfH-Urt. v. 28.9.1928, VA 617/28, Amtl.Slg.Bd. 24, S. 114

7) RfH-Urt. v. 12.5.1939, V 553/38, RStBl. 1939, S. 926

unterscheidet sie sich dadurch, daß der Verpächter durch einzelne Handlungen seine wirtschaftliche Stellung verbessern kann. Der Konkursverwalter hingegen wird für seine Tätigkeit bezahlt; durch einzelne Handlungen vermag er seine wirtschaftliche Lage nicht zu fördern. Die Verneinung der Nachhaltigkeit bei der Abfassung eines Buches liegt darin begründet, daß der Schriftsteller nicht einzelne Kapitel, sondern ein einheitliches Ganzes verwertet.

Welchen Umfang muß nun die laufende Tätigkeit des Verpächters im Einzelfall annehmen, um das Kriterium der Nachhaltigkeit zu erfüllen?

Sicherlich ist "ein nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb" nicht erforderlich. Die Tätigkeit muß aber gewisse, berufsmäßige Ausmaße annehmen.

Bei der Verpachtung zum Schätzwert beschränkt sie sich auf die Einziehung oder Entgegennahme des Pachtzinses und auf die Ausübung von Kontrollfunktionen. Mitunter tritt noch die Kreditbeschaffung hinzu. In aller Regel ist diese Tätigkeit für die Annahme einer berufsmäßigen Ausübung nicht hinreichend. Das Begriffsmerkmal der Nachhaltigkeit ist daher bei der Verpachtung zum Schätzwert grundsätzlich als nicht vorliegend anzusehen. Bei wesentlich beteiligten Verpächtern wird es jedoch dann erfüllt sein, wenn der Verpächter fortlaufend bedeutsame Dispositionen trifft ¹⁾.

Der RFH möchte die Nachhaltigkeit als gegeben ansehen, wenn der Verpächter die laufenden Instandhaltungen und Erneuerungen vertraglich übernommen hat ²⁾, also im Falle der schlichten Verpachtung. Diese Ausführungen erscheinen als zu sehr verallgemeinernd. Es ist auf die tatsächliche Tätigkeit und nicht auf die übernommenen Verpflichtungen abzustellen. Bei der Verpachtung einer Gastwirtschaft, einer Apotheke oder einer Metzgerei werden entsprechende vertragliche Verpflichtungen des Verpächters kaum zu einer Tätigkeit führen, die das Merkmal der Nachhaltigkeit erfüllt. Gewiß, bei der schlichten Verpachtung wird das Merkmal der Nachhaltigkeit weit eher erfüllt sein als bei der Verpachtung zum Schätzwert. Dennoch wird nicht in allen Fällen einer schlichten Verpachtung eine nachhaltige Tätigkeit gegeben sein.

Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr schließlich setzt voraus, daß sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Wirtschaftsleben auf eine unbestimmte Anzahl von Personen erstreckt ³⁾.

1) Vgl. die Ausführungen S. 22 ff.

2) Urt. v. 24.3.1937, VI A 495/36, RStBl. 1937 S. 939 (940)

3) Vgl. im einzelnen: Blümich-Boyens-Steinbring-Klein: a.a.O., § 2 Anm. 37; Müthling, Hans: a.a.O., § 2 Anm. 27

Der gewerbliche Unternehmer muß nach allgemeiner Auffassung als Anbieter von Gütern oder Dienstleistungen am volkswirtschaftlichen Gütertausch teilnehmen ¹⁾. Eine Beteiligung am Wirtschaftsleben durch die bloße Nachfrage nach Gütern und Leistungen genügt nicht. So bildeten Konsumvereine, die sich zwar als Nachfrager an eine unbestimmte Anzahl von Anbietern wenden, Waren jedoch nur an ihre Mitglieder absetzen, nach preußischem Gewerbesteuerrecht keinen Gewerbebetrieb. Vorwiegend, um auch sie der Gewerbesteuer zu unterwerfen, wurde der auf das Begriffsmerkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verzichtende besondere Gewerbebegriff des § 1 Abs. 2 GewStVO geschaffen ²⁾. Die der Deckung des eigenen Bedarfes dienenden Betriebe beteiligen sich am Wirtschaftsleben ebenfalls nur durch Nachfrage nach Gütern und Dienstleistungen; so ein Handwerkerstab, den ein Hotel beschäftigt, eine Reparaturwerkstatt, die ein Hausbesitzer unterhält oder die Bäckerei einer Gemeinde, die sich auf die Versorgung ihrer Krankenhäuser beschränkt. Sie wurden von der Rechtsprechung als nicht gewerbesteuerpflichtig angesehen, da sie das Kriterium einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erfüllten ²⁾.

Das Handelsrecht stellt allein darauf ab, ob die Tätigkeit nach außen als gewerbliche erkennbar ist ³⁾. Bedeutsame Indizien sind die handelsregisterliche Eintragung, gemachte Reklame sowie die Zugehörigkeit zu einem Fachverband. Die Abkehr von der Erkennbarkeit nach außen wurde für das Steuerrecht vom Pr. OVG in seinem Urteil vom 9.12.1887 vollzogen ⁴⁾. Es führt aus, daß "Manipulationen, die objektiv ihrer äußeren Erscheinung nach zweifellos gewerblicher Natur" seien, dann keinen steuerlichen Betrieb darstellten, wenn sie schließlich darauf gerichtet sind, den Bedarf des Unternehmers zu decken. In seinem Urteil vom 13.12.1932 bemerkt es: "Im übrigen setzt Beteiligung am allgemeinen Verkehr einen Gütertausch voraus". ⁵⁾

Eine Beteiligung am Wirtschaftsleben in der Form des Angebots von Gütern und Dienstleistungen an eine unbestimmte Anzahl von Personen liegt beim Verpächter weder bei der Verpachtung zum Schätzwert noch bei der schlichten Verpachtung vor. Übt doch der Verpächter eine Art Tätigkeit als Anbieter nur dem Pächter gegenüber aus. Die Wirtschaftsgüter, die er bei der schlichten Verpachtung erwirbt, stellen eine

1) Vgl. in Fußnote 3) S. 17 angegebenes Schrifttum

2) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein: a.a.O., § 2 Anm. 37 (2) S. 49

3) Schlegelberger: a.a.O. § 1 Anm. 27; Würdinger, Hans: a.a.O. § 1 Anm. 7; ROHG Bd. 22 S. 303; RG in JW 1894 S. 19 Anm. 46 und 1899 S. 282 Anm. 16

4) OVG Bd. 16 S. 87

5) OVG Bd. 90 S. 77 (78)

Deckung des eigenen Bedarfes dar. Bei einer den Bedarfsdeckungsbetrieben entsprechenden Auslegung ist daher beim Verpächter eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht als vorliegend zu erachten, gleichviel, welche Ausmaße die Beschaffungstätigkeit des Verpächters annimmt.

Das bloße Abstellen auf die Tätigkeit des Anbietens erscheint als eine Ausrichtung nach nur formalen Gesichtspunkten, das den Gesamtständen des Einzelfalles wohl kaum entsprechen kann. Man sollte nach der hier vertretenen Auffassung auf die entfaltete Gesamttätigkeit abstellen. Eine derartige Betrachtung würdigt auch die ausgeübte Nachfrage sowie die nach außen erkennbare Geschäftstätigkeit entsprechend. Eine solche Gesamtschau könnte die bezüglich des zur Diskussion stehenden Begriffselementes herrschende Unsicherheit weitgehend beseitigen, die Blümich-Falk mit folgenden Worten ausdrücken: "Das Merkmal der Beteiligung am Wirtschaftsverkehr ist, näher betrachtet, reichlich unbestimmt" ¹⁾.

Der zur Vermietung und Verpachtung ergangenen Rechtsprechung ist eine derartige Gesamtschau eigen. So wurde bei der Vermietung von Ausstellungsräumen in besonderem Maße auf die gemachte Werbung abgestellt ²⁾. In dem zur Verpachtung eines ganzen Betriebes ergangenen Urteil vom 24.3.1937 ³⁾ stellt der RFH darauf ab, ob die Tätigkeit des Verpächters als gewerbliche erscheint ⁴⁾. Es sei erforderlich, "daß ... der Vermieter oder Verpächter auch nach außen als Gewerbetreibender oder Kaufmann auftritt" ^{3) 4)}. Dieser Rechtsprechung ist zuzustimmen. Es ist jedoch besonders zu betonen, daß sie mit der zu den Bedarfsdeckungsbetrieben ergangenen Rechtsprechung nicht in Einklang steht.

Bei der Verpachtung zum Schätzwert beteiligt sich der Verpächter als Nachfrager am Wirtschaftsleben lediglich durch Beschaffung von Krediten, und insoweit er Güter für seine Tätigkeit als Verpächter, so insbesondere Büroartikel, erwirbt. Man kann daher selbst bei einer Ausdehnung des Begriffsmerkmals auf die Nachfragetätigkeit wegen des kaum nennenswerten Umfanges der Verrichtungen bei der Verpachtung zum Schätzwert von einer Beteiligung des Verpächters am allgemeinen wirt-

1) Blümich-Falk: "Einkommensteuergesetz", 7. Aufl., Berlin und Frankfurt, § 15 Anm. 2 S. 756

2) RFH-Urt. v. 15.6.1938, VI 172/37, RStBl. 1938 S. 899

3) VI A 495/36, RStBl. 1937 S. 939 (940)

4) Unerheblich ist, daß die in den Fußnoten 2 und 3 zitierten Urteile zur Einkommensteuer ergangen sind. Sie haben eine laufende Tätigkeit zur Beurteilung, auf die in Einkommen- und Gewerbesteuer derselbe Gewerbebegriff anzuwenden ist. Vgl. die Ausführungen S. 43

schaftlichen Verkehr nicht sprechen. Anders ist der Sachverhalt bei der schlichten Verpachtung. Bei ihr beteiligt sich der Verpächter am Wirtschaftsleben außerdem durch die Anschaffung von Anlagen und Ersatzteilen sowie durch die Inanspruchnahme von Reparaturleistungen. Seine Tätigkeit kann also mitunter einen recht beachtlichen Umfang annehmen. Sie wird daher in vielen Fällen das zur Diskussion stehende Merkmal erfüllen.

Bei einer Gesamtschau kann indes die nach außen erkennbare Geschäftstätigkeit, soweit sie sich nicht auf das Angebot oder die Nachfrage von Gütern und Leistungen erstreckt, nicht unbeachtet bleiben ¹⁾. Sie äußert sich insbesondere in einem selbständigen Hervortreten des Verpächters bei wesentlichen Vertragsabschlüssen des Pächters, in der Wahrung der gemeinsamen Interessen von Verpächter und Pächter gegenüber Behörden und nicht zuletzt in der Entfaltung einer Werbetätigkeit für den Betrieb des Pächters. Sie kann im Einzelfall derartige Ausmaße annehmen, daß sie den Verpächter als gewerblichen Unternehmer erscheinen läßt. Die Erfüllung dieses Momentes ist naturgemäß unabhängig davon, ob die Parteien die schlichte Verpachtung oder die Verpachtung zum Schätzwert oder eine Zwischenform gewählt haben.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten: Bei einer auf die gesamte Tätigkeit des Verpächters abstellenden Betrachtung können grundsätzlich sämtliche vier Begriffsmerkmale des Gewerbebetriebes erfüllt sein. Im Falle der Verpachtung zum Schätzwert wird es jedoch in aller Regel an dem Vorliegen der Nachhaltigkeit sowie der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mangeln. Bei der schlichten Verpachtung kommt es insbesondere auf den Umfang der vorgenommenen Anschaffungen und Reparaturleistungen an. In recht vielen Fällen wird jedoch auch sie das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erfüllen, mitunter nicht einmal das der Nachhaltigkeit. Die Begriffselemente der Selbständigkeit und der Gewinnerzielungsabsicht sind sowohl bei der Verpachtung zum Schätzwert als auch bei der schlichten Verpachtung als erfüllt zu erachten. Das Vorliegen eines Gewerbebetriebes beim Verpächter kann somit nicht aus dem Wesen der Verpachtung für alle Fälle verneint bzw. bejaht werden. Es ist jeweils an Hand der vier Begriffselemente zu untersuchen.

Die gemachten Ausführungen gelten auch für den Fall, daß ein Gewerbetreibender mehrere Betriebe unterhält, von denen er einen verpachtet.

1) Sie ist insbesondere für die wesentlich beteiligten Verpächter von Bedeutung.

Ist doch der einzelne Gewerbebetrieb für sich zu besteuern, § 2 Abs.1 GewStG. Bezüglich des verpachteten Betriebes wird daher entsprechend den obigen Ausführungen in der Regel eine Gewerbesteuerpflicht nicht vorliegen. Verpachtet der Einzelunternehmer dagegen einen Teilbetrieb, so berührt das die Gewerbesteuerpflicht auch bezüglich des verpachteten Teilbetriebes nicht ¹⁾.

b) Die Mitunternehmerschaft als Verpächter

Die Gewerbesteuerpflicht der Mitunternehmerschaften wird in § 2 Abs.2 Ziff.1 GewStG begründet, der bestimmt:

"Als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang die Tätigkeit

1. der offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind."

In der entsprechenden Bestimmung des § 4 Abs. 4 GewStRG von 1935 ²⁾ fehlten in dem Relativsatz die Worte "des Gewerbebetriebes". Sie wurden offenbar in Berücksichtigung der Rechtsprechung eingefügt, die bei einer ausschließlich Vermögensverwaltung oder Landwirtschaft betreibenden Personenvereinigung, die noch als OHG im Handelsregister eingetragen war, die Gewerbesteuerpflicht verneinte ³⁾. Die Worte "des Gewerbebetriebes" stellen nach einhelliger Meinung des Schrifttums die Erfordernis auf, daß bei den Mitunternehmerschaften sämtliche Begriffsmerkmale des Gewerbebetriebes vorliegen müssen, soll die Gewerbesteuerpflicht entstehen ⁴⁾. Im Gegensatz hierzu befinden sich zwei Urteile des BFH, die die bloße Zusammenschlußform einer Wirtschaftsprüfer- und Steuerberater-Kommanditgesellschaft als gewerbliche Betätigung ansehen ⁵⁾. Der BFH begründet seine Auffassung mit der folgenden Ausführung: "Es kann dem Angehörigen einer solchen Berufsart unterstellt werden, daß er, wenn er sich im Handelsregister eintragen läßt und die Eintragung aufrecht erhält, damit bewußt zum Ausdruck bringt, daß er nicht einen freien Beruf, sondern ein Handelsgewerbe betreiben will" ⁶⁾.

1) Vgl. RFH-Urt. v. 24.3.1937, VI A 495/36, RStBl 1937 S. 939 (940)

2) RGBI 1935 I S.830 ff.

3) RFH-Urt. v. 8.8.1934, VI A 2024/32, RStBl. 1935 S. 920;
RFH-Urt. v. 31.10.1934, II A 601/34, RStBl. 1935 S. 773

4) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein: a.a.O. § 2 Anm. 60(2); Muthling, Hans: a.a.O. § 2 Anm. 21; Littmann, Eberhard: "Grundriß der Gewerbesteuer", Stuttgart 1950 S. 29; Withol, Arved: "Die Gewerbesteuer", Wiesbaden 1950, S. 22; vgl. auch GewStR, Abschn. 16.

5) Urt. v. 29.1.1952, I 65/51 U, BStBl. 1952 III S. 99 und

Urt. v. 14.2.1956, I 84/55 U, BStBl. 1956 III S. 103

6) Zitat aus dem in Fußnote 5) zuerst genannten Urteil.

In den genannten Urteilen kann eine Abkehr von den von der Rechtsprechung selbst entwickelten Grundsätzen nicht erblickt werden. Führt doch der BFH in seiner späteren Entscheidung ¹⁾ aus: "Bei Personengesellschaften ... besteht kein unbedingter Zusammenhang zwischen Rechtsform und Gewerbesteuerpflicht. Hier muß festgestellt werden, ob die Gesellschaft einen Gewerbebetrieb hat." Der BFH will offenbar an die bloße Rechtsform dann anknüpfen, wenn die Eintragung ins Handelsregister "in Kenntnis der rechtlichen Bedeutung" erfolgte. Dieser Unterscheidung kann indes nicht gefolgt werden. Stellt doch der Gewerbebegriff auf einen objektiven Tatbestand ab. Auf die Kenntnis der Bedeutung der handelsregisterlichen Eintragung kann es nicht ankommen. Für die Beurteilung der Gewerbesteuerpflicht sind daher bei den verpachtenden Mitunternehmerschaften wie beim verpachtenden Einzelunternehmer jeweils die einzelnen Begriffselemente zu untersuchen. Aus den bereits erörterten Gründen sind die Mitunternehmerschaften bei der Verpachtung zum Schätzwert grundsätzlich und bei der schlichten Verpachtung recht häufig nicht als gewerbesteuerpflichtig anzusehen.

Eine unterschiedliche Behandlung erfolgt jedoch bei den Mitunternehmerschaften insofern, als bei Vorliegen eines Gewerbebetriebes die Tätigkeit "stets und in vollem Umfange" (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG) als ein Gewerbebetrieb anzusehen ist. Führt zum Beispiel ein Einzelunternehmer mehrere getrennte Betriebe, von denen er einen verpachtet, so entfällt bezüglich des verpachteten Betriebes die Gewerbesteuerpflicht. Bei Annahme einer Mitunternehmerschaft, deren Tätigkeit als ein Gewerbebetrieb gilt, umfaßt die Gewerbesteuerpflicht auch den verpachteten Betrieb. Die Behandlung getrennter Betriebe bei den Mitunternehmerschaften entspricht somit jener von Teilbetrieben bei den Einzelunternehmern. Es braucht nicht besonders betont zu werden, daß die Verpachtung von Teilbetrieben die Gewerbesteuerpflicht der Mitunternehmerschaft nicht berührt.

c. Besonderheiten bei Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung

- aa. Die Andersbehandlung von wesentlich beteiligten Verpächtern durch die Rechtsprechung

Seit dem Urteil des RFH vom 1.7.1942 ²⁾ nimmt die Rechtsprechung bei Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung des Verpächters an der pach-

1) In Fußnote 5) S. 21 zuletzt genanntes Urteil.

2) VI 96/42m RStBl. 1942 S. 1081

tenden Kapitalgesellschaft einen Gewerbebetrieb des Verpächters an ¹⁾. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise beteilige sich der Verpächter über den Betrieb der Kapitalgesellschaft am wirtschaftlichen Verkehr. Der Betrieb der Besitzgesellschaft werde in veränderter Form fortgeführt. Das bei der Verpachtung von Gewerbebetrieben grundsätzlich nicht erfüllte Begriffsmerkmal einer Beteiligung am Wirtschaftsleben sei so als vorliegend zu erachten.

Es will scheinen, daß im vorliegenden Fall das Institut der wirtschaftlichen Betrachtungsweise von der Rechtsprechung überfordert wird. Das Ignorieren der Kapitalgesellschaft bei der Beurteilung der Gewerbesteuerpflicht des Verpächters ist mit dem Grundsatz nicht vereinbar, daß die Besteuerung an die gewählte Rechtsform anzuknüpfen hat ²⁾. Die Art der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist nicht konsequent, da sie lediglich bezüglich der Verpächterseite erfolgt. Geht man davon aus, daß der Verpächter den Gewerbebetrieb weiterführt, so kann man den Pächter nicht gleichzeitig als selbständiges Steuersubjekt für die Gewerbesteuer betrachten. Bei konsequenter Durchführung der Gedankengänge gelangte man zu einer Einheit, die ihrerseits aber den Anforderungen eines Organverhältnisses nach herrschender Meinung und Rechtsprechung nicht genügt. ³⁾

Sehr fraglich ist jedoch, ob die Konstruktion einer derartigen wirtschaftlichen Einheit, die als Organverhältnis nicht betrachtet werden kann, überhaupt sinnvoll ist. Bezüglich der Ertragsteuern handelt es sich um die Herausbildung eines neuen Rechtsinstitutes, dessen Pendant im Umsatzsteuerrecht die Unternehmereinheit wäre. Solange ein derartiges Rechtsinstitut überhaupt nicht in Diskussion ist, es aber allein konsequenter wirtschaftlicher Betrachtungsweise entspricht, bleibt kein anderer Ausweg, als von den einzelnen Vertragspartnern auszugehen, die als selbständige Steuersubjekte anerkannt wurden ⁴⁾. Das Vorliegen eines Gewerbebetriebes ist jeweils an Hand der begriffsbildenden Merkmale zu beurteilen. Bezüglich des Verpächters hat die bereits vorge-

-
- 1) Weitere Urteile, die sich dieser Argumentation bedienen, mitunter jedoch zu anderen Steuergesetzen ergangen sind: OFH-Urt. v. 30.3.1949 III 6/49, StW 1949 Nr. 48; BFH-Urt. v. 22.1.1954 III 232/52 U, BStBl. 1954 III S. 91; BFH-Urt. v. 17.8.1954, I 49/54, BB 1955 S. 217; BFH-Urt. v. 9.12.1954, IV 346/53 U, BStBl. 1955 III S. 88; BFH-Urt. v. 10.4.1956, I 314/55, DB 1957 S. 60
 - 2) Vgl. die Ausführungen S. 7
 - 3) Vgl. BFH-Urt. v. 25.12.1957, I 119/56 U, BStBl. 1957 III S. 303, sowie die Ausführungen S. 25 f.
 - 4) Vgl. die Ausführungen S. 7

nommene Untersuchung ergeben, daß es grundsätzlich an dem Begriffselement der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mangelt. Folgt man der in dieser Arbeit vertretenen Gesamtschau bei der Beurteilung des Merkmals der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, so ist bei wesentlich beteiligten Verpächtern allerdings dann ein Gewerbebetrieb anzunehmen, wenn sie eine nach außen erkennbare Geschäftstätigkeit entfalten.

Der BFH sah in der Festsetzung einer umsatzabhängigen Pacht bei der Verpachtung eines ganzen Betriebes durch einen Einzelunternehmer an eine GmbH, an der der Einzelunternehmer zu 55 % beteiligt war, ein besonderes Anzeichen für das Vorliegen einer Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr ¹⁾. Die Art der Festsetzung des Pachtzinses kann indes ein zu beachtendes Moment für das Kriterium der Beteiligung am Wirtschaftsleben nicht abgeben. Der Verpächter übt infolge dieser Abmachung eine gewerbliche T ä t i g k e i t nicht aus. Er tritt nicht in Beziehung "mit einer unbestimmten Zahl von Personen". Es handelt sich vielmehr um eine besondere Art der Festsetzung des Entgeltes für die Nutzungsüberlassung. Wie die Untersuchung über die Pachtzinsgestaltung zeigen wird, entspricht gerade eine wenigstens teilweise variable Pachtbemessung betriebswirtschaftlichen Erfordernissen ²⁾.

bb. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Organschaft bei verpachtenden Einzelunternehmern und Mitunternehmerschaften als Organträger

In den vorangegangenen Ausführungen wurde im Anschluß an die Rechtsprechung das Nichtvorliegen einer Organschaft angenommen. Die Annahme bedarf noch einer näheren Untersuchung.

Die Lehre von der Organschaft kann nur bei jenen wirtschaftlichen Einheiten Anwendung finden, bei denen das Organ eine juristische Person ist ³⁾. Für die Gewerbesteuerpflicht ist daher unbeachtlich, ob verpachtende Einzelunternehmen oder Mitunternehmerschaften derart in ein anderes Unternehmen eingeordnet sind, daß sie einen eigenen Willen nicht haben. Organschaft kann somit nur bei jenen Gebilden vorliegen, bei denen der verpachtende Einzelunternehmer oder die verpachtende Mitunternehmerschaft Organträger und eine pachtende juristische Person Organ ist.

1) BFH-Urt. v. 10.4.1956, I 314/55, DB 1957 S. 60

2) Vgl. die Erörterungen S. 147 ff.

3) Vgl. Schultze-Schlutius: "Die Organschaft", Essen 1955, S. 60

Bezüglich der allgemeinen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Organverhältnisses, die eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung des Betriebs der Untergesellschaft in den der Obergesellschaft erforderlich machen, bedarf es im Rahmen dieser Abhandlung keiner weiteren Ausführungen. Es interessiert hier vielmehr die Frage, welchen Bedingungen die Tätigkeit des Verpächters genügen muß, um die Eigenschaft eines Organträgers zu erfüllen.

Die Rechtsprechung wurde mit der Frage nach der Tätigkeit der Obergesellschaft vornehmlich hinsichtlich der Holdinggesellschaften befaßt. Die ursprünglich vertretene Auffassung, die Obergesellschaft müsse die Produktion oder den Vertrieb von Erzeugnissen vornehmen, ist überholt ¹⁾. In dem Urteil vom 1.4.1941 ²⁾ verlangt der RFH von der Obergesellschaft nur, daß sie "geschäftsleitende Verrichtungen" erfüllt. Im Anschluß an dieses Urteil "ist die Finanzverwaltung der Wirtschaft außerordentlich weit entgegengekommen Die Holding-Gesellschaft braucht nur einige geschäftsleitende Funktionen zu übernehmen, z.B. gemeinsame Finanzierung, Investitionsüberwachung, Aufstellung von Grundsätzen für Personalangelegenheiten und anderes" ³⁾.

Mit dieser Handhabung der Finanzverwaltung bei den Holding-Gesellschaften steht das zur Betriebsaufspaltung ergangene Urteil des BFH vom 25.6.1957 ⁴⁾ nicht in Einklang. Die Anschaffung von Vermögensgegenständen in nennenswertem Umfange durch die Besitzgesellschaft sowie die Gewährung von Krediten an die Betriebsgesellschaft wurde als dem Erfordernis einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht genügend angesehen. Eine Einordnung der Pächtergesellschaft nach Art einer bloßen Geschäftsabteilung sei in dem vorliegenden Falle nicht zu bejahen. In Wirklichkeit fördere die Verpächtergesellschaft durch ihre Tätigkeit den Betrieb der Pächtergesellschaft.

Man wird dem Ergebnis des Urteils vom 25.6.1957 zustimmen müssen, daß bei der Betriebsaufspaltung das Vorliegen einer Organschaft grundsätzlich nicht anzunehmen ist ⁵⁾. Pflegt doch die Tätigkeit des Verpächters

1) Blümich-Klein-Steinbring: "Körperschaftsteuergesetz", 3. Aufl. Berlin und Frankfurt 1956, § 3 Anm. 19 (5); Bühler, Ottmar: "Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne", 3. Aufl., Berlin und Frankfurt 1956, S. 300

2) I 290/40, RStBl. 1942, S. 947

3) Grieger: "Keine Organschaft bei Betriebsaufspaltung", BB 1957 S. 884

4) I 119/56 U, BStBl. 1957 III S. 303

5) So auch Grieger: a.a.O. und Zintzen-Lütgen: "Auswirkungen der Organschaftslehre auf Vermögensverwaltungsunternehmen bei Betriebsaufspaltungen", BB 1957 S. 1177

einen Betrieb nicht darzustellen, da sie sich auf die bloße Vermögensverwaltung beschränkt ¹⁾. Eine Eingliederung der Betriebs in die Besitzgesellschaft kann daher nicht vorliegen. Die bisher von der Besitzgesellschaft zu tätigenen Geschäfte werden nunmehr von der Betriebsgesellschaft erledigt. Es ist also nicht so, daß die bedeutsamen Dispositionen von dem Verpächter getroffen und von dem Pächter angestelltenähnlich ausgeführt werden. Eine Orientierung auf den Verpächter hin ist nicht festzustellen. Die Leitung des Betriebes liegt nach wie vor bei denselben Persönlichkeiten. In Wirklichkeit erfolgt die Willensbildung durch die Gesellschafter. Es liegt daher im Normalfalle eher eine Nebenordnung beider Gesellschaften vor.

Es gibt jedoch Fälle, in denen die einheitliche Willensbildung eindeutig vom Verpächter ausgeht. Das sind Fälle, in denen eine tatsächliche Abhängigkeit in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht vorliegt, die Einflußnahmen also nicht lediglich ein Ausfluß der Gesellschaftereigenschaft ist sowie Fälle, in denen die Tätigkeit des Verpächters nicht als Vermögensverwaltung anzusehen ist, sondern sich als Ausübung eines Betriebes darstellt. Es soll dabei nicht nur an die Betriebsaufspaltung, sondern an alle Pachtverhältnisse gedacht werden.

Es erhebt sich nun die Frage, welche Voraussetzungen die geschäftliche Tätigkeit des Verpächters zu erfüllen hat. Sicher ist die Gewinnung, Veredelung oder Produktion von Gütern oder deren Verwertung am Markte oder die Bereitstellung von Diensten durch den Verpächter nicht erforderlich. Das Wesen eines Organverhältnisses besteht in der Herstellung einer wirtschaftlichen Einheit zwischen juristisch selbständigen Personen derart, daß die einheitliche Willensbildung von dem Organträger ausgeht. Für die Beherrschung der Tätigkeit der Untergesellschaft kann die Ausübung einer gleichen oder ähnlichen Tätigkeit nicht Voraussetzung sein. Dem RFH ist daher zuzustimmen, wenn er in der Anschaffung einzelner Gegenstände die Ausübung eines zentralen Willens nicht erblickte ²⁾.

Es ist vielmehr allein darauf abzustellen, daß über die Tätigkeit der Untergesellschaft derart disponiert wird, daß bei ihr ein eigener Wille nicht vorliegt. Ausgangspunkt der zentralen Willensbildung muß die

1) Für das Vorliegen einer Organschaft ist jedoch ein Betrieb (= geschäftliches Unternehmen) Voraussetzung, RFH-Urt. v. 28.11.1934, I A 125/33, RStBl. 1935 S. 725a

2) Urt. v. 9.5.1939, I 413/38, RStBl. 1939 S. 1059

Obergesellschaft sein. Von ihr sind die grundlegenden Entscheidungen in Investitions-, Finanzierungs- und Absatzfragen zu treffen. Sie hat die Grundsätze für die Personalangelegenheiten aufzustellen. Die Tätigkeit muß auch im Verhältnis zur Außenwelt erkennbar sein. Sie muß als eigene Betriebstätigkeit erscheinen. Man muß nach außen den Eindruck haben, daß die wirtschaftliche Macht vom Verpächter ausgeübt wird. Dies wird sich bei bedeutsamen Vertragsverhandlungen wie auch in der Wahrnehmung der Interessen der wirtschaftlichen Einheit im Verkehr mit Behörden zeigen müssen. Es stellt sich so eine Verbindung zu dem Gewerbebegriff her. Anlässlich der Untersuchung seiner Voraussetzungen beim Verpächter wurde ausgeführt, daß die nach außen erkennbare Geschäftstätigkeit des Verpächters bei dem Begriffsmerkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht unbeachtet bleiben kann ¹⁾.

Im praktischen Einzelfall ist die Prüfung, ob das Erfordernis einer Unterordnung tatsächlich erfüllt ist, mitunter recht schwierig, so insbesondere bei Vorliegen einer Personalunion in der Leitung der beiden Unternehmen. Diese Schwierigkeit liegt jedoch in der Natur der Sache begründet. Man kann sie nicht dadurch beseitigen, daß man von der Obergesellschaft die Produktion oder den Vertrieb von Erzeugnissen verlangt.

Die Erörterungen gelangen somit zu einer grundsätzlichen Zustimmung zu dem Urteil des RFH vom 1.4.1941, das an die Tätigkeit der Obergesellschaft das Erfordernis der Ausübung geschäftsleitender Verrichtungen stellt. Man kann und sollte jedoch die Anforderungen dadurch erhöhen, daß nicht auf beliebige geschäftsleitende Verrichtungen abgestellt wird, sondern darauf, ob die wesentlichen Entscheidungen von dem Organträger getroffen werden. Die Verpächterin braucht nach der in dieser Arbeit vertretenen Auffassung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht durch Angebot und Nachfrage teilzunehmen. Dem Wesen eines Organverhältnisses wird eher gerecht, wenn man an die disponierende Tätigkeit des Verpächters besonders hohe Anforderungen stellt.

Aus den bisherigen Ausführungen folgt, daß es grundsätzlich keinen Unterschied ausmacht, ob die Parteien die schlichte Verpachtung oder die Verpachtung zum Schätzwert gewählt haben. Ist doch vorzüglich auf das Vorliegen eines Unterordnungsverhältnisses abzustellen. Dieses wird in

1) Vgl. die Ausführungen S. 18 ff.

seinem Wesen nicht dadurch berührt, daß der Verpächter die notwendigen Anschaffungen nicht selbst vornimmt. Es kommt vielmehr darauf an, von wem die hierfür erforderlichen Dispositionen in ihren Grundzügen getroffen werden.

In dem Urteil vom 25.6.1957 ¹⁾ führt der BFH aus, in Wirklichkeit fördere die Verpächtergesellschaft durch ihre Tätigkeit den Betrieb der Pächtergesellschaft. Diese Ausführung ist insofern richtig, als sie sich auf den Betrieb als Ort der Erbringung wirtschaftlicher Leistungen bezieht. Sie ist jedoch nicht haltbar, wenn man sie auf den Zweck der wirtschaftlichen Betätigung abstellt. Dieser besteht in der Erzielung eines wirtschaftlichen Vorteils, der insbesondere die Gewinnerzielung in sich begreift. In diesem Sinne verstanden, handelt es sich nicht um eine Förderung der Untergesellschaft durch die Obergesellschaft, wenn letztere Kredite gewährt oder vermittelt bzw. Wirtschaftsgüter erwirbt. Diese Maßnahmen nämlich liegen im Interesse der Erzielung des wirtschaftlichen Vorteils der Obergesellschaft. Der von der Untergesellschaft unterhaltene Betrieb ist nur Mittel zur Erreichung dieser Zwecksetzung. Für die Besteuerung kann indes nicht die Förderung der technischen Einheit Betrieb entscheidend sein, sie hat auf die dahinter stehenden wirtschaftlichen Vorgänge abzustellen.

In gleicher Richtung wie die Argumentation des BFH weist die Auffassung Griegers, wenn er ausführt: "Nur wer bei wirtschaftlicher Betrachtung die Haupttätigkeit ausübt, kann durch die Betätigung eines anderen in seiner Tätigkeit gefördert werden" ²⁾. Grieger möchte, wie es scheint, auf das bloße Tätigsein abstellen. Dieses kann indes ein Kriterium für die zentrale Willensbildung nicht abgeben. Wer disponiert, entscheidet, nicht, wer tätig ist. Bei konsequenter Durchführung dieser Gedankengänge müßte bei Anwendung der Organtheorie jeweils untersucht werden, ob die Obergesellschaft auch die hauptsächliche Tätigkeit entfaltet. Man sollte auf den Zweck der Tätigkeiten der beiden Gesellschaften abstellen, der als in der Erreichung eines wirtschaftlichen Vorteils bestehend charakterisiert wurde. In diesem Sinne verstanden, fördert zweifelsohne der Pächter durch seine Tätigkeit den Verpächter.

Die Ausführungen gelangen zu dem Ergebnis, daß zwar in aller Regel, so insbesondere im Falle der Betriebsaufspaltung, bei der Verpachtung von

1) S. Fußnote 4 Seite 25

2) Grieger: a.a.O., S. 885

ganzen Betrieben ein Organverhältnis nicht anzunehmen ist. Das Vorliegen eines solchen ist jedoch als durchaus möglich zu erachten, braucht doch der Verpächter am allgemeinen Güteraustausch der Volkswirtschaft nicht teilzunehmen. Es ist vielmehr erforderlich, daß er die Tätigkeit des Pächters wenigstens in ihren Grundzügen disponiert - ein im Einzelfall durchaus möglicher Sachverhalt.

2. Die einkommensteuerliche Behandlung der Einkünfte des Verpächters

a. Die Grundzüge der Rechtsprechung

Die Frage, ob die Einkünfte aus einem verpachteten Gewerbebetrieb Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellen, oder ob der Verpächter weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht, wurde von der Rechtsprechung im Laufe der Zeit nicht einheitlich beurteilt.

Bis zum Inkrafttreten des Gewerbesteuergesetzes vom 1. Dezember 1936 ¹⁾ argumentierte der RFH folgendermaßen: Bei der Verpachtung erfolgt eine Gewinnrealisierung nicht, da weder eine Veräußerung noch eine Betriebsaufgabe vorliegt. Letztere kann in ihr nicht erblickt werden, da eine Überführung der vorhandenen Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen des Verpächters nicht erfolgt. Der Verpächter bezieht daher während der Dauer des Pachtverhältnisses weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb, ungeachtet des vorübergehenden Ruhens der gewerblichen Tätigkeit ²⁾.

Unter Hinweis auf § 2 Abs. 1 des neu eingeführten Gewerbesteuergesetzes änderte der RFH diese Auffassung in seinem Urteil vom 24.3.1937 ³⁾.

Die genannte Bestimmung, die sich noch in der derzeit gültigen Fassung des Gewerbesteuergesetzes befindet, ordnet an, daß unter Gewerbebetrieb "ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes" zu verstehen ist. Der RFH folgert hieraus, "daß das Bestehen eines Gewerbebetriebes künftig für Einkommensteuer und Gewerbesteuer nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist" ⁴⁾. Da für die Gewerbesteuer grundsätzlich in der Verpächtertätigkeit ein Gewerbebetrieb nicht anzunehmen ist ⁵⁾, schließt der RFH in umgekehrter Richtung, daß Einkünfte aus Gewerbebetrieb ebenfalls nicht vorliegen. Die Verpächtereinkünfte werden grundsätzlich als solche aus Vermietung und Verpachtung ange-

1) RGBL. I S. 979; RStBl. 1936 S. 1149

2) Vgl. die folgenden Urteile des RFH: vom 9.12.1931, VI A 2239/30, RStBl. 1932 S. 625; vom 13.12.1933, VI A 1634/32, StW 1934 Nr. 87; vom 24.7.1935, VI A 639/33, RStBl. 1935 S. 1467

3) VI A 495/36, RStBl. 1937 S. 939

4) Ebenda S. 940

5) Vgl. die zusammenfassenden Ausführungen S. 14 ff.

sehen. Das Urteil läßt von diesem Grundsatz zwei Ausnahmen zu. Einmal sollen weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, wenn nur Teilbetriebe verpachtet werden und zum anderen dann, wenn die laufenden Verwaltungsarbeiten als gewerbliche Tätigkeit anzusehen sind. In beiden Ausnahmefällen liegt gewerbesteuerlich ebenfalls ein Gewerbebetrieb vor.

Um eine Betriebsaufgabe im Sinne des heutigen § 16 Abs. 3 EStG nicht annehmen zu müssen, gelangt der RFH zu einer eigentümlichen Konstruktion. Aus dem Ruhen der gewerblichen Tätigkeit folgert er ein Ruhen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Werte der Bilanz sollen "erstarren". Für die abnutzbaren Wirtschaftsgüter können bei der schlichten Verpachtung Absetzungen für Abnutzungen als Werbungskosten außerhalb der Bilanz geltend gemacht werden. Uneinigkeit besteht darüber, ob bei Pachtende die Grundsätze einer Eröffnungsbilanz anzuwenden oder ob die bei Pachtbeginn "erstarrten" Werte fortzuführen sind ¹⁾.

Der BFH schließt sich der späteren Rechtsprechung des RFH an ²⁾. In seinem Urteil vom 2. April 1957 ³⁾ erhält die Argumentation der Rechtsprechung jedoch eine völlig neue Variante von nicht unerheblicher Tragweite. Unter Aufrechterhaltung der Auffassung, daß der Begriff des Gewerbebetriebes in Einkommen- und Gewerbesteuerrecht in jedem Falle einheitlich zu verwenden sei, wird daran festgehalten, daß die Verpächtereinkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung zu behandeln sind. Neu an den Ausführungen des BFH ist, daß die bei Pachtbeginn vorhandenen stillen Reserven zu schätzen und festzuhalten sind. Dem Verpächter wird ein Wahlrecht eingeräumt, die Verpachtung als Betriebsaufgabe zu behandeln oder die Besteuerung der vorhandenen stillen Reserven hinauszuschieben. Diese sind dann "zu irgend einem späteren Zeitpunkt" steuerlich zu erfassen. Dieser Zeitpunkt ist nur im Falle einer Veräußerung des gesamten Gewerbebetriebes bestimmt, bei der schlichten Verpachtung außerdem hinsichtlich der Veräußerung einzelner Vermögensteile. Offenbar ist der Besteuerung nicht der bei der Veräußerung tatsächlich erzielte Gewinn zugrunde zu legen, sondern es ist von den bei Pachtbeginn geschätzten stillen Reserven auszugehen.

Das Urteil des BFH vom 2.4.1957 führt zu einer quasi-privaten Behandlung des Verpächtervermögens. Nach bisheriger Rechtsprechung wirkten sich Wertänderungen des Verpächtervermögens steuerlich in jedem Falle

1) Vgl. die Ausführungen S. 139 ff.

2) Vgl. Urteil vom 9.12.1955, IV 505/53 U, BStBl. 1956 III, S. 18

3) I 53/56 U, BStBl. 1957 III S. 273

aus, wenn sie zuweilen auch erst bei Pachtende oder gar später erfaßt wurden. Das Verpächtervermögen wurde in letzter Konsequenz als Betriebsvermögen behandelt. Das neue Urteil führt jedoch während der Pachtdauer zu einer Behandlung des Verpächtervermögens als Privatvermögen. Eine Schätzung der stillen Reserven entbehrte sonst jeden Sinnes. Die Behandlung unterscheidet sich von der Betriebsaufgabe nur dadurch, daß mit Rücksicht auf die wirtschaftliche Lage des Verpächters eine Besteuerung der stillen Reserven verzögert wird.

b. Kritik der Rechtsprechung

Zunächst soll eine kritische Auseinandersetzung mit der neuen Variante in der Beweisführung der Rechtsprechung erfolgen, die zu einer quasi-privaten Behandlung des Verpächtervermögens während der Dauer des Pachtverhältnisses führt. Daran anschließend ist zu diskutieren, welcher Einkunftsart die Verpächtereinkünfte am ehesten zuzuordnen sind.

aa. Das Urteil des BFH vom 2. April 1957 im besonderen

Die Zeit während der Verpachtung stellt einen Zwischenzustand dar. Einerseits wird ein Gewerbe nicht mehr betrieben, auf der anderen Seite wird aber der Gewerbebetrieb nicht endgültig aufgegeben. Das Gewerbe ist latent vorhanden. Das Vermögen ist in seiner ursprünglichen Zwecksetzung weiterhin vorhanden. Insbesondere besteht der Geschäftswert weiter, ein Umstand, der sehr schlecht zum Privatvermögen paßt. Die Organisation bleibt dem Bestande, wenn auch nicht ihrer Art nach erhalten. Von einer Wesensbestimmung des Verpächtervermögens ausgehend, kann dieses nicht als Privatvermögen angesehen werden, es stellt vielmehr Betriebsvermögen dar. Bisher als Betriebsvermögen behandelte Wirtschaftsgüter sollten nicht ohne zwingenden Grund während des vorübergehenden Ruhens der gewerblichen Tätigkeit dem Privatvermögen zugerechnet werden. Auf diese Weise erübrigt sich die Notwendigkeit einer Bewertung. Es können die tatsächlich entstehenden Gewinne und Verluste erfaßt werden.

Es gilt nun, die praktischen Auswirkungen einer quasi-privaten Behandlung des Verpächtervermögens darzustellen. Die während der Dauer des Pachtverhältnisses eintretenden Marktwertänderungen sollen für die Besteuerung wie beim Privatvermögen unbeachtet bleiben. Der Verpächter hat also in jedem Falle die bei Pachtbeginn festgestellten stillen Reserven zu versteuern. Eine derartige Handhabung wird indes dem Wesen

des Verpächtervermögens als Betriebsvermögen nicht gerecht. Bei eintretenden Wertminderungen wird der Verpächter für die Besteuerung der bei Pachtbeginn festgestellten stillen Reserven kein Verständnis aufbringen ¹⁾.

Die Schätzung der stillen Reserven bei Pachtbeginn hat vom gemeinen Wert der vorhandenen Wirtschaftsgüter auszugehen, da die Verhältnisse einer Betriebseinstellung zugrunde zu legen sind. Bei einem derartigen Vorgehen wird der Geschäftswert nicht erfaßt, obgleich er durch die Verpachtung nicht untergeht. Gänzlich unbefriedigende Ergebnisse werden erzielt, wenn der Betrieb vom Verpächter nicht wieder übernommen, sondern veräußert wird - ein praktisch nicht seltener Fall. Die Parteien brauchen lediglich eine Verpachtung zwischenschalten, um einer Besteuerung des Geschäftswertes zu entgehen.

Die Einräumung eines Wahlrechtes erscheint als nicht gerechtfertigt, da es dem Steuerpflichtigen eine Willensentscheidung in einem feststehenden Sachverhalt gibt: nämlich tatsächliches Weiterbestehen des verpachteten Betriebes. Sie bedeutet eine durch die Sache nicht bedingte Möglichkeit zur steuerlichen Manipulation.

Hat sich der Verpächter bei Pachtbeginn nicht für eine Betriebsaufgabe entschieden, so steht ihm des weiteren ein Wahlrecht bezüglich des Zeitpunktes der Besteuerung zu, es sei denn, der Zeitpunkt ist durch eine Veräußerung eindeutig bestimmt ²⁾. Diese Möglichkeit ist wohl aus den Worten des BFH zu entnehmen, wenn er sagt: "Zu irgendeinem späteren Zeitpunkt müssen allerdings die stillen Rücklagen der Besteuerung unterworfen werden".

Es fragt sich, welcher Steuersatz anzuwenden ist; der zum Zeitpunkt der Verpachtung gültige oder der eines späteren Zeitpunktes. Vangerow entscheidet sich für den des späteren Zeitpunktes ³⁾. Wendet man jedoch nicht die bei Pachtbeginn geltenden Steuersätze auf die geschätzten stillen Reserven an, so kann der Steuerpflichtige in aller Gelassenheit ihre Entwicklung abwarten und sich einen ihm günstig erscheinenden Zeitpunkt auswählen.

Gewissermaßen als Selbstverständlichkeit ergibt sich aus dem Steuerrecht, daß bei Erfüllung des die Leistungspflicht auslösenden Tatbestandes (§ 1 AO), im Falle von Einkünften aus Gewerbebetrieben also bei

1) Vgl. Vangerow: "Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Betriebsverpachtungen", StW 1958 Sp. 177 ff. (Sp. 181)

2) Vgl. die Ausführungen S. 30

3) Vangerow: a.a.O., Sp. 179

Gewinnrealisierung, die zu diesem Zeitpunkt herrschenden Steuersätze anzuwenden sind. Im zur Diskussion stehenden Falle ergibt sich ein Dilemma deshalb, weil in Wahrheit eine Gewinnrealisierung nicht erfolgt. Werden doch die Wirtschaftsgüter tatsächlich in das Privatvermögen nicht übernommen. Die Unhaltbarkeit einer quasi-privaten Behandlung des Verpächtervermögens wird recht deutlich. Wenn man aber schon eine quasi-private Behandlung durchführt, so müßte man nach der hier vertretenen Auffassung die Steuersätze des Zeitpunktes anwenden, zu dem die quasi-private Behandlung beginnt. Es handelte sich dann in Wirklichkeit bei einer Anwendung des Urteils vom 2.4.1957 um die Annahme einer Betriebsaufgabe mit erfolgreicher Steuerstundung.

Unklar ist, von welchem Wert bei der schlichten Verpachtung die als Werbungskosten geltend zu machende Absetzung für Abnutzung berechnet werden soll, ob von dem bei Pachtende festgestellten gemeinen Wert oder von dem Buchwert. Wählt man den Buchwert als Ausgangspunkt ¹⁾, so wird dem Tatbestand nicht Rechnung getragen, daß die in Höhe der Differenz gemeiner Wert minus Buchwert geschätzten stillen Reserven zu besteuern sind. Im Interesse der Wahrung einer Kontinuität ist daher vom Buchwert nur solange auszugehen, als die geschätzten stillen Reserven nicht versteuert sind. Von dem Zeitpunkt ihrer steuerlichen Erfassung an erscheint ein Ausgehen von dem gemeinen Wert abzüglich des zwischenzeitlich als Absetzung für Abnutzung verrechneten Betrages erforderlich.

Bei Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit steht entsprechend der quasi-privaten Behandlung des Verpächtervermögens die Notwendigkeit der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz außer Zweifel. Der Wertansatz der einzelnen Wirtschaftsgüter hat nach § 6 Abs. 1 Ziff. 6 EStG 1958 zu erfolgen. Die während der Dauer des Pachtverhältnisses eingetretenen Marktwertänderungen sollen für die Besteuerung unbeachtet bleiben. Betrug zum Beispiel der gemeine Wert eines Wirtschaftsgutes bei Pachtbeginn 100, und ist der Teilwert bei Pachtende mit 120 zu beziffern, so ist die Differenz der beiden Werte in Höhe von 20 als eine die private Sphäre betreffende Wertänderung nicht zu versteuern. Mitunter mögen sich Wertdifferenzen aus der bloßen Verwendung der verschiedenen Wertkategorien gemeiner Wert und Teilwert ergeben. Hinsichtlich des Geschäftswertes ist eine quasi-private Behandlung wohl nicht durchzuführen, da er bei Pachtbeginn nicht berücksichtigt wurde. In Wirklichkeit

1) So Vangerow: a.a.O. Sp. 180

wird daher die Anwendung des Urteils vom 2.4.1957 zu einer verschiedenartigen Behandlung des Verpächtervermögens führen, je nachdem, ob es sich um materielle oder immaterielle Werte handelt ¹⁾. Ein derartiges Ergebnis ist jedoch gänzlich unbefriedigend.

Bei einer Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit nach mehr als drei Jahren sind die einzelnen Wirtschaftsgüter mit ihrem Teilwert anzusetzen, § 6 Abs. 1, Ziff. 6 EStG 1958. Es gilt die Vermutung: Teilwert gleich Wiederbeschaffungswert. Sollten die bei Pachtbeginn geschätzten stillen Reserven noch nicht der Besteuerung unterworfen worden sein, so erhebt sich die Frage, ob sie jetzt erfaßt werden sollen, oder ob eine Übertragung auf die vorhandenen Wirtschaftsgüter erfolgen soll. Gegen eine Besteuerung bei Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit sprechen dieselben wirtschaftlichen Gründe wie bei Pachtbeginn, um so mehr, als der Verpächter häufig erhebliche Beträge für die zwischenzeitlich erfolgten Betriebsverbesserungen und -erweiterungen zu entrichten hat.

Für die Eröffnungsbilanz gilt ebenfalls der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ²⁾. In der Steuerbilanz ist daher eine Übertragung der zu Pachtbeginn gebildeten stillen Reserven nur zulässig, wenn sie auch in der Handelsbilanz erfolgt. Vom handelsrechtlichen Standpunkt ist gegen eine Übertragung der stillen Reserven solange nichts einzuwenden, als die dadurch erfolgende Bildung stiller Reserven in einem noch vertretbaren Rahmen bleibt. Nimmt sie allerdings erhebliche Ausmaße an, so sind vom Grundsatz des Gläubigerschutzes und auch vom Standpunkt einer vergleichbaren Periodenrechnung Bedenken zu erheben. Erfolgt doch ein zu günstiger Ausweis der Ergebnisse der folgenden Jahre. Es wird hierbei die Auffassung vertreten, daß in Eröffnungsbilanzen im Interesse des Gläubigerschutzes nicht nur Überbewertungen unzulässig sind, sondern auch zu umfangreiche Unterbewertungen. Sind doch die erzielten Ergebnisse mit ein Kriterium für die Beurteilung der Situation eines Schuldners. Es erscheint daher sinnvoll, die bei Pachtbeginn geschätzten stillen Reserven nicht auf die Wirtschaftsgüter zu übertragen, sondern ihre steuerliche Erfassung "demnächst" vorzunehmen, das heißt, sobald es die wirtschaftliche Lage des (ehemaligen) Verpächters erlaubt.

1) Ausnahmen bilden naturgemäß die bei Einstellung der gewerblichen Tätigkeit als solche angesetzten immateriellen Werte.

2) Bühler-Scherpf: "Bilanz und Steuer", 6. Aufl., Berlin und Frankfurt 1957, S. 408 f.

Bei einer Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit i n n e r - h a l b von drei Jahren ist bei analoger Anwendung der Vorschriften über die Einlagenbewertung ¹⁾ von den bei Pachtbeginn festgestellten gemeinen Werte auszugehen. Im Falle der schlichten Verpachtung sind die zwischenzeitlich als Werbungskosten geltend gemachten Absetzungen für Abnutzung in Abzug zu bringen. Sind jedoch die bei Pachtbeginn festgestellten stillen Reserven der Besteuerung nicht unterworfen worden - ein wohl grundsätzlich anzunehmender Sachverhalt - so ist fraglich, ob von den Buchwerten auszugehen ist. Gegen ein Übernehmen der Buchwerte, die im Falle der schlichten Verpachtung um die geltend gemachten Absetzungen für Abnutzung zu korrigieren sind, sind jedoch die bereits geschilderten, sich aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit ergebenden Bedenken zu erheben.

Es ist zu beachten, daß diesen Bedenken bei einem Ausgehen vom gemeinen Wert zwar ebenso grundsätzliche, wenn auch weniger praktische Bedeutung zukommt. Die Erreichung des mit der Aufstellung einer Dreijahresfrist bei der Einlagenbewertung verfolgten Zweckes, ständigen Wertverschiebungen zwischen privater und betrieblicher Sphäre vorzubeugen, sollte in jedem Falle sichergestellt sein. Will man auch dem Grundsatz der Maßgeblichkeit entsprechen, so bleibt kein anderer Ausweg, als die betreffenden Wertänderungen entweder - soweit überhaupt möglich - mit anderen Wertänderungen zu verrechnen oder sie außerhalb der Bilanz erfolgswirksam anzusetzen. Ist zum Beispiel der gemeine Wert bei Pachtbeginn mit 100 geschätzt worden, und ist der nach handelsrechtlichen Grundsätzen höchstens anzusetzende Betrag mit 80 zu beziffern, so ist die nicht in die Eröffnungsbilanz einzustellende Differenz in Höhe von 20 entweder mit Wertdifferenzen anderer Wirtschaftsgüter zu verrechnen oder aber außerhalb der Bilanz gewinnmindernd anzusetzen. Es ist auf diese Weise dem Grundsatz der Maßgeblichkeit sowie dem der Wahrung der Kontinuität bei der Einlagenbewertung innerhalb der Dreijahresfrist entsprochen.

Geht man von den Buchwerten aus, so führt die quasi-private Behandlung des Verpächtervermögens in dem Falle einer Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit innerhalb von drei Jahren zu demselben Ergebnis wie eine Behandlung als Betriebsvermögen. Bei einer Zugrundelegung des gemeinen Wertes ist die Wahrung einer Kontinuität der Ansätze ebenfalls

1) Vgl. Littmann, Eberhard: a.a.O. § 6 Anm. 332 ff.

gegeben; Marktwertänderungen betreffen die private Sphäre nicht. Die quasi-private Behandlung führt jedoch im Gegensatz zu einer Behandlung als Betriebsvermögen zu einer Erfassung der bei Pachtbeginn vorhandenen stillen Reserven. Dieser Erfassung steht dann allerdings eine entsprechend höhere Aufwandsverrechnung gegenüber.

Zusammenfassend sei ausgeführt: Die quasi-private Behandlung des Verpächtervermögens wird den tatsächlichen Gegebenheiten nicht gerecht. Sie entspricht nicht dem Wesen des Verpächtervermögens sowie der Tatsache, daß die gewerbliche Tätigkeit nur vorübergehend während der Pachtdauer ruht ¹⁾. Sie führt zu unbefriedigenden Ergebnissen. So erfolgt eine unterschiedliche Behandlung der materiellen und immateriellen Werte. Letztere werden im Falle einer Veräußerung des verpachteten Betriebes steuerlich überhaupt nicht erfaßt. Der Zeitpunkt der Besteuerung der geschätzten stillen Reserven steht nicht fest, sieht man von Ausnahmefällen ab. Fraglich ist, welche Steuersätze anzuwenden sind, ob die zum Zeitpunkt der Verpachtung oder die zum Zeitpunkt der Besteuerung geltenden. Erhebliche Schwierigkeiten entstehen bei Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit. Man muß schon sagen: Das Urteil des BFH vom 2. April 1957 führt daher zu wirtschaftlich nicht befriedigenden Ergebnissen.

bb. Die Notwendigkeit einer verschiedenen Interpretation des Gewerbebegriffes in Gewerbe- und Einkommensteuerrecht

Im Urteil vom 24.7.1935 ²⁾ tritt der RFH der Auffassung des Finanzgerichtes bei, das ausführt, der Verpächter müsse Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben, da die Gegenstände auch fernerhin einem Gewerbebetrieb dienen. Bei konsequenter Durchführung dieser Ansicht müßten alle Einkünfte, die aus Vermietungen und Verpachtungen an Gewerbebetriebe herühren, Einkünfte aus Gewerbebetrieb sein. Ein derartiges Vorgehen stünde im Widerspruch zu dem Wortlaut des § 21 Abs. 1 Ziff. 24 EStG, der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von beweglichem **B e t r i e b s v e r m ö g e n** der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zurechnet. Der Standpunkt der Betrachtung wird verkehrt. Anstatt vom Verpächter auszugehen, wird die Betrachtung auf die Pächtertätigkeit gelenkt. Man kann das Erfordernis des Vorliegens eines Gewerbebetriebes nicht aufgeben. Die Einteilung der Einkünfte in sieben Ein-

1) Vgl. die Ausführungen S. 31

2) VI A 639/33, RStBl. 1935, S. 1467

kunftsarten bliebe sonst unbeachtet. Es kann sich jedoch nur um einen Gewerbebetrieb im Sinne des Einkommensteuergesetzes handeln. Dieser bedarf einer anderen Interpretation als der gewerbesteuerliche Gewerbebegriff, wie die folgenden Ausführungen zeigen werden.

Die Begründung, die für eine Behandlung der Verpächtereinkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gegeben wird, besteht in dem Hinweis, mit Einführung des Gewerbesteuergesetzes von 1936 sei ein für Gewerbe- und Einkommensteuerrecht einheitlicher Gewerbebegriff festgelegt worden ¹⁾.

Wie aber steht es um die Anwendung eines einheitlichen Gewerbebegriffes? Sie ist in Wirklichkeit durch viele Ausnahmen nicht sichergestellt. So liegen für die Einkommensteuer Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, sobald mit dem Aufbau eines Gewerbebetriebes begonnen wird ²⁾. Für die Gewerbesteuer dagegen begründen bloße Vorbereitungshandlungen noch keine Gewerbebesteuerungspflicht ³⁾. Bei Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebes stellt der Veräußerungsgewinn Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar, § 16 Abs. 1 Ziff. 1 EStG. Im Sinne des Einkommensteuerrechts endet daher der Gewerbebetrieb erst mit Abschluß der Abwicklung ⁴⁾. Er ist jedoch nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen, weil im Sinne dieses Gesetzes ein Gewerbebetrieb nicht mehr vorliegt ⁵⁾. Fließen dem Steuerpflichtigen Einkünfte aus einer ehemaligen gewerblichen Tätigkeit im Sinne von § 24 Ziff. 2 EStG zu, konnte etwa nach Jahren eine Forderung eingetrieben werden, so handelt es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie unterliegen ebenfalls nicht der Gewerbebesteuerungspflicht. Wird ein Gewerbebetrieb enteignet, so stellt die über die Summe der Buchwerte hinausgehende Entschädigungssumme keinen Ertrag des Gewerbebetriebes dar. Es entfällt daher die Gewerbebesteuerungspflicht. Einkommensteuerlich indes liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Die bereits genannten Beispiele gelten in gleicher Weise für die Besteuerung der Mitunternehmer bzw. Mitunternehmerschaften. Ergänzend seien die folgenden Beispiele angeführt: Wird eine OHG durch den Tod eines Gesellschafters aufgelöst, so gilt der Erbe einkommensteuerlich als Mitunternehmer. Erhält ein aus einer OHG ausscheidender Gesell-

1) Vgl. die Ausführungen S.14

2) Vgl. Blümich-Falk: a.a.O. § 15 Anm. 6

3) Vgl. Blümich-Boyens-Steinbring-Klein: a.a.O. § 5 Anm. 3;

Müthling, Hans: a.a.O. § 2 Anm. 29

4) RFH-Urt. v. 16.2.1938, VI 729/37, RStBl. 1938 S. 406

5) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein: a.a.O. § 7 Anm. 8

schafter noch eine Reihe von Jahren einen Anteil am Gewinn, so bezieht er Einkünfte aus Gewerbebetrieb ¹⁾.

Das Auseinandergehen der beiden Gewerbebegriffe findet seine Erklärung in dem Sinn und Zweck der beiden Steuergesetze ²⁾. Während die Gewerbesteuer den Betrieb erfassen will, unterwirft die Einkommensteuer das Einkommen der Person des Unternehmers der Besteuerung. Die Gewerbesteuer ist objekt-, die Einkommensteuer subjektorientiert. Grundsätzlich können beide Steuern denselben Gewerbebegriff verwenden. Die Anwendung des Begriffes muß jedoch bei der Gewerbesteuer engere Grenzen finden, da die Gewerbesteuer das Objekt Gewerbebetrieb zur Voraussetzung hat. Bei der Einkommensteuer dagegen kann es nicht in jedem Fall auf das effektive Vorhandensein eines Gewerbebetriebes im Sinne des Gewerbesteuerrechtes ankommen. Gewinne, die aus der Errichtung eines Gewerbebetriebes herrühren und solche, die aus der Abwicklung eines Gewerbebetriebes resultieren, fallen in die subjektive Sphäre des Unternehmers und sind daher bei ihm als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen. Derartige Einkünfte sind den übrigen Einkunftsarten schlechthin nicht zurechenbar. Sie stellen bei ihnen einen Fremdkörper dar.

Die historische Auslegung kommt zu demselben Ergebnis. Der Hauptzweck, der mit dem Verweis des Gewerbesteuergesetzes vom 1. Dezember 1936 verfolgt werden sollte, war es, einen für alle Länder gleichen gewerbesteuerlichen Gewerbebegriff zu sichern, insbesondere die Freistellung der freien Berufe von der Gewerbesteuer in den einzelnen Ländern zu erreichen ³⁾. Sicherlich sollte eine schematisierende Auslegung des Gewerbebegriffes hinsichtlich der beiden Gesetze nicht bezweckt werden. Dies zeigt die Rechtsprechung der Folgezeit, die sich bei der Auslegung des Gewerbebegriffes im Sinne des Gewerbesteuergesetzes an die des Preußischen Obergerichtes und nicht an die bis dahin zur Einkommensteuer ergangene Rechtsprechung anschloß, wie dies die obigen Beispiele deutlich machen. Erfolgte nicht eine verschiedene Interpretation des Gewerbebegriffes im Gewerbe- und Einkommensteuerrecht, man müßte für eine solche eintreten.

1) Vgl. hierzu Becker, Enno: "Erläuterungen zur Rechtsprechung", StW Teil I 1937 Sp. 566

2) Vgl. hierzu Vangerow, Friedrich: "Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Betriebsverpachtungen, Umwandlungen und Betriebsaufspaltungen", StW 1956 Sp.158 ff.(160). - Die im folgenden vorgetragenen Gedanken basieren teilweise auf diesen Ausführungen Vangerows und dem bei Vangerow genannten Schrifttum.

3) Vgl. die Ausführungen S. 14

Aus der Erkenntnis, daß ein einheitlicher Gebrauch des Gewerbebegriffes seine Grenze in dem Sinn und Zweck der beiden Steuergesetze findet, folgt, daß die von der Rechtsprechung geforderte einheitliche Anwendung auf die Zeit der Verpachtung nicht zwingend ist. Die Zurechnung der Verpächtereinkünfte muß vielmehr aus dem Wesen und der Bedeutung der einzelnen Einkunftsarten bestimmt werden. Hierbei kann insbesondere nicht unbeachtet bleiben, daß bis zum Zeitpunkt der Verpachtung das Verpächtervermögen als Betriebsvermögen behandelt wurde.

Wie bei Betriebserrichtungen und Betriebseinstellungen entspricht eine Behandlung des Verpächtervermögens als Betriebsvermögen der Natur der vorhandenen Wirtschaftsgüter ¹⁾. Neben der Wesensbestimmung sprechen bei Betriebserrichtungen und -einstellungen erhebliche praktische Erfordernisse für eine Behandlung der Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb. Es müßten sonst entsprechend der bloßen Erfüllung oder Nichterfüllung des Kriteriums eines Gewerbebetriebes im Sinne des Gewerbesteuerrechtes Überführungen von Privat- in Betriebsvermögen und umgekehrt angenommen werden. Es wäre jeweils eine besondere Bewertung notwendig. Das Steuerrecht hat aber ein Interesse daran, die tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben sowie die während dieser Zeit entstehenden Gewinne zu erfassen.

Bezüglich des Verpächtervermögens sind diese praktischen Notwendigkeiten von gleich großer Bedeutung, wie die Erörterungen des Urteils des BFH vom 2. April 1957 deutlich gemacht haben, das die Konsequenz einer privaten Behandlung des Verpächtervermögens tatsächlich zog. Die vor diesem Urteil seit der Entscheidung des RFH vom 24.3.1937 ergangene Rechtsprechung wollte diesen praktischen Notwendigkeiten unter gleichzeitiger einheitlicher Auslegung des Gewerbebegriffes in Gewerbe- und Einkommensteuerrecht entsprechen. Sie gelangte zu der eigentümlichen Konstruktion ruhender gewerblicher Einkünfte unter Vorliegen von Betriebsvermögen während der Pachtdauer.

Zwar wird auf diese Weise die Behandlung des Vermögens als Betriebsvermögen sichergestellt; durch die Zuordnung der Einkünfte zu jenen aus Vermietung und Verpachtung werden jedoch nicht systemgerechte Ergebnisse erzielt. Vor allem aber wird die Ermittlung der Einkünfte in das viel zu enge Korsett einer einfachen Überschußrechnung eingeschnürt.

Nicht systemgerechte Ergebnisse werden insofern erzielt, als bei Veräußerungen von Wirtschaftsgütern die eingetretenen Marktwertänderungen

1) Vgl. die Ausführungen S. 31 ff.

entsprechend der Behandlung als Betriebsvermögen das steuerliche Ergebnis beeinflussen. Es ist jedoch gerade ein Wesensmerkmal der Einkunftsart Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, daß bei ihr Marktwertänderungen nicht erfaßt werden.

Der Zwang, die Ermittlung der Einkünfte als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten vornehmen zu müssen, wird der Behandlung des Vermögens als Betriebsvermögen nicht gerecht. Er führt insbesondere zu einer Verneinung der Möglichkeit, den niedrigeren Teilwert anzusetzen. Wenn man aber schon das Verpächtervermögen als Betriebsvermögen behandelt, so ist nicht einzusehen, weshalb im Gegensatz zu den schlechthin gültigen Grundsätzen der Behandlung von Betriebsvermögen Teilwertminderungen nicht geltend gemacht werden können. Ist doch der Ansatz des niedrigeren Teilwertes die einzige Möglichkeit, bei den nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern Wertminderungen zu erfassen. Bei der Einkunftsart Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung besteht diese Notwendigkeit nicht; erfolgt doch eine Behandlung der Wirtschaftsgüter als Privatvermögen.

Hartz ¹⁾ erachtet eine Behandlung der Verpächtereinkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung für richtig. Er möchte jedoch bei Teilwertminderungen die Grundsätze des § 6 EStG anwenden. Gegen eine solche Handhabung bestehen jedoch erhebliche rechtliche Bedenken. Es ist nicht einzusehen, weshalb für den Fall der Verpachtung eine Ausnahme von den tragenden Grundsätzen der Einkommensermittlung gemacht werden soll. Im Gesetz findet eine derartige Handhabung keine Stütze. Aber selbst wenn man eine Anwendung des § 6 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für zulässig erachtete, so wäre eine solche Handhabung rechtlich nicht erzwingbar. Sollten dann diejenigen Verpächter, die § 6 EStG nicht angewandt haben, die eingetretenen Wertminderungen später überhaupt nicht geltend machen können, wie im Falle des Urteils des BFH vom 9.12.1955 ²⁾, so wäre eine solche Handhabung offensichtlich unbefriedigend.

Die Erörterungen machen deutlich: Eine Behandlung der Einkünfte des Verpächters als solche aus Vermietung und Verpachtung unter gleichzeitiger Zurechnung des Verpächtervermögens zum Betriebsvermögen ist in sich widerspruchsvoll und unhaltbar. Die Konstruktion eines Institutes "ruhende gewerbliche Einkünfte" erscheint als eine contradictio in se,

1) Hartz, Wilhelm: Besprechung des BFH-Urt. v. 9.12.1955, BStBl. 1956 III S. 18 in DB 1956 S. 126 f.

2) IV 505/53 U, BStBl. 1956 III S. 18

als hölzernes Eisen. Die in Rechtsprechung und Literatur ¹⁾ gegebene Begründung, diese Konstruktion sei aus wirtschaftlichen Gründen notwendig, um beim Verpächter eine Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG nicht annehmen zu müssen, ist mit der Klarstellung der verschiedenen Gewerbebegriffe in Gewerbe- und Einkommensteuerrecht als nicht notwendig erkannt. Die Alternativstellung Betriebsaufgabe oder Konstruktion eines Institutes "ruhende gewerbliche Einkünfte" erscheint im Gegenteil als gekünstelt, da in Wahrheit eine Betriebsaufgabe nicht vorliegt. Sowohl systematische Überlegungen als auch praktische Erfordernisse machen daher eine Behandlung der Verpächterereinkünfte als solche aus Gewerbebetrieb unumgänglich. ²⁾

Auf den Verpächter gelangen bei einer Behandlung seiner Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb die steuerlichen Bestimmungen über die Buchführungspflicht von Unternehmern und Unternehmen zur Anwendung, §§ 160 ff. AO. Die Voraussetzungen des § 160 Abs. 1 AO sind bei ihm in der Regel wegen mangelnder Kaufmannseigenschaft nicht erfüllt. Besondere Bedeutung kommt jedoch der Bestimmung des § 161 Abs. 1 AO zu. Die durch sie festgesetzten Grenzen, insbesondere die beim Betriebsvermögen in Höhe von 50 000 DM, werden in recht vielen Fällen der Verpachtung eines Betriebes erreicht. Bei fehlender gewerblicher Tätigkeit des Verpächters wird man konsequenterweise die im Gewerbeertrag gesetzte Grenze von 9 000 DM nicht anwenden können. Von besonderer Bedeutung ist das Erfordernis eines jährlichen Abschlusses, der zumindest den Anforderungen des § 4 Abs. 1 EStG zu entsprechen hat ³⁾.

Sollte indes eine der Grenzen des § 161 Abs. 1 AO nicht erreicht werden, so bleibt es dem Verpächter in Anwendung von § 5 EStG unbenommen, mit steuerlicher Wirkung Bücher zu führen und regelmäßige Abschlüsse zu machen. Er kann naturgemäß den Gewinn auch als Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Im letzteren Falle kann er allerdings den niedrigeren Teilwert - wie bei der Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten - nicht ansetzen ⁴⁾. Beide Arten der Einkunftsermittlung, die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und die Ermittlung des

1) Vgl. Littmann, Eberhard: "Das Einkommensteuerrecht", 5. Aufl., Stuttgart 1956 § 6 Anm. 372 ff.

2) Zu demselben Ergebnis gelangt Knoppe in der im Vorwort erwähnten Arbeit: Knoppe, Helmut: "Pachtverhältnisse gewerblicher Betriebe im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht", Düsseldorf 1958, S. 33 ff.

3) Hübschmann-Hepp-Spitaler: "Kommentar zur Reichsabgabenordnung", Loseblattsammlung, Köln, § 161 Anm. 2

4) Littmann, Eberhard: "Das Einkommensteuerrecht", a.a.O. §§ 4/5 A.132

Überschusses über die Werbungskosten entsprechen sich in Wirklichkeit weitgehend. Die Begriffe Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sind etwas weitergehend als die Begriffe Einnahmen und Werbungskosten. So wurden in dem Urteil des BFH vom 5.2.1953 ¹⁾ Steuerberatungskosten nicht als Werbungskosten anerkannt. Die sich anlässlich der Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit ergebenden bilanziellen Fragen sollen, wie überhaupt die Probleme der Bilanzierung, im zweiten Teil der Arbeit erörtert werden.

3. Das Vermögen des Verpächters als Betriebsvermögen im Sinne des Bewertungsgesetzes

a. Der Einzelunternehmer als Verpächter

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen im Sinne des Bewertungsgesetzes setzt das Vorhandensein eines gewerblichen Betriebes voraus ²⁾. Das Bewertungsgesetz selbst gibt eine Begriffsbestimmung des Gewerbebetriebes nicht. Nach schlechthin gültiger Auffassung ist für die Begründung der Eigenschaft als Betriebsvermögen bei den natürlichen Personen das Vorliegen bzw. das Anstreben einer Tätigkeit erforderlich, die die vier Begriffsmerkmale des Gewerbebetriebes erfüllt ^{3) 4)}. Die Verpachtung eines eigens als Warenhaus eingerichteten Gebäudes genügt daher wegen mangelnder Beteiligung des Verpächters am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht für das Vorliegen von Betriebsvermögen im Sinne des Bewertungsgesetzes ⁵⁾.

Bezüglich der Beendigung des gewerblichen Betriebes weicht der bewertungsrechtliche Gewerbebegriff wie der einkommensteuerliche von dem gewerbesteuerlichen ab. Sie ist grundsätzlich erst mit Veräußerung oder Privatentnahme sämtlicher, dem Betrieb dienender Wirtschaftsgüter anzunehmen ⁶⁾. Eine Ausnahme ist nur möglich, wenn noch einzelne

1) IV 454/52 U, BStBl. 1953 III S. 75

2) Vgl. Krekeler: "Bewertungsgesetz", 6. Aufl., Berlin und Frankfurt 1958 Anm. I zu § 54; Haider-Engel-Dürschke: "Bewertungsgesetz und Bodenschätzungsgesetz", 3. Aufl., München und Berlin 1954, Anm. A 1 zu § 54

3) Vgl. Krekeler: Ebenda; Haider-Engel-Bürschke: Ebenda, Anm. A 2. Ein Anstreben der gewerblichen Tätigkeit liegt bei Betriebserrichtungen vor.

4) Die Ausdehnung des bewertungsrechtlichen Gewerbebegriffs durch die in § 55 BewG gemachte Fiktion, nach der auch die Ausübung eines freien Berufes als "Betrieb eines Gewerbes" gilt, interessiert nicht im Rahmen der vorliegenden Abhandlung.

5) RFH-Urt. v. 20.12.1933 VI A 1624/31, RStBl. 1934 S. 475

6) RFH-Urt. v. 22.9.1933 III A 196/33, RStBl. 1934 S. 54

Wirtschaftsgüter vorhanden sind; die gewerbliche Tätigkeit aber endgültig eingestellt ist.

Die Gründe für diese erweiterte Auslegung des Gewerbebegriffes sind dieselben wie im Einkommensteuerrecht ¹⁾. Auch im Bewertungsrecht kommt der Behandlung der Wirtschaftsgüter erhebliche Bedeutung zu. Ihre Zurechnung zu der Vermögensart Betriebsvermögen kann nicht deshalb unterbleiben, weil die ausgeübte Tätigkeit den Erfordernissen eines Gewerbes noch nicht oder nicht mehr genügt.

Es ergibt sich somit folgende Abgrenzung: Für das Handelsrecht und das Gewerbesteuerrecht sowie für das Umsatzsteuerrecht ²⁾ bildet einzig und allein die ausgeübte Tätigkeit das Kriterium für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft. Für das Einkommensteuer- und Bewertungsrecht ist die ausgeübte bzw. angestrebte Tätigkeit gleichfalls Kriterium für die Begründung der Unternehmereigenschaft, nicht jedoch für ihre Beendigung. Für ihren Abschluß ist vielmehr das Schicksal der vorhandenen Wirtschaftsgüter bestimmend. Es ist entweder deren Geldwerdung oder willentliche Übernahme ins Privatvermögen erforderlich.

Die Anwendung dieser Grundsätze auf die Verpachtung eines Gewerbebetriebes führt notwendig zu einer Bejahung des Vorliegens von Betriebsvermögen im Sinne des Bewertungsgesetzes während der Dauer des Pachtverhältnisses. So nimmt denn auch die Rechtsprechung beim verpachteten Einzelunternehmen Betriebsvermögen an ³⁾. Es wird der Ansatz eines Geschäftswertes ermöglicht, der bei einer Behandlung als sonstiges Vermögen nicht berücksichtigt werden könnte ⁴⁾, da er im Rahmen dieser Vermögensart einen Fremdkörper darstellen würde.

b. Die Mitunternehmerschaften als Verpächter

Nach den obigen Ausführungen bedarf das Vorliegen von Betriebsvermögen bei den verpachtenden Mitunternehmerschaften keiner weiteren Begründung. Es genügt eine Nennung der diesbezüglichen Rechtsprechung. Von Interesse ist der Wortlaut des § 56 Abs. 1 Ziff. 7 BewG. Im Vergleich zu § 2 Abs. 2 GewStG fehlen in dem Relativsatz die Worte "des Gewerbebetriebes",

1) Vgl. die Ausführungen S. 36 ff.

2) Vgl. die Ausführungen S. 45

3) RFH-Urt. v. 20.10.1932, III A 867/31, RStBl. 1933 S. 43;

RFH-Urt. v. 25.10.1934, III A 313/34, RStBl. 1935 S. 25;

RFH-Urt. v. 4. 4.1935, III A 89/35, RStBl. 1935 S. 1094.

4) So ausdrücklich RFH-Urt. v. 25.10.1934, III A 313/34, RStBl. 1935 S. 25

die in das Gewerbesteuergesetz deshalb eingeführt wurden, um die Erfordernis aufzustellen, daß die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft den Begriffsmerkmalen des Gewerbes zu genügen hat. Auf die Tätigkeit ist daher im Bewertungsrecht nicht stets abzustellen.

Im Bewertungsrecht besteht die Mitunternehmerschaft solange fort, als Vermögen vorhanden ist ¹⁾, also auch während der gesamten Dauer der Liquidation ²⁾. Die zu den verpachtenden Mitunternehmerschaften ergangene ständige Rechtsprechung nimmt daher während der Dauer des Pachtverhältnisses das Vorliegen von Betriebsvermögen an ³⁾.

Die bewertungsrechtliche Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung argumentiert mitunter im Anschluß an die gewerbesteuerliche Rechtsprechung, infolge der wesentlichen Beteiligung an der Betriebsgesellschaft sei das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfüllt. Es liege mithin ein Gewerbebetrieb des Verpächters vor ⁴⁾. Die Ausführungen haben deutlich gemacht, daß bei einer einmal vorliegenden gewerblichen Tätigkeit eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht mehr Voraussetzung ist. Es bedarf daher einer derartigen Argumentation nicht.

Die Rechtsprechung macht für die Behandlung des Verpächtervermögens als Betriebsvermögen zur Voraussetzung, daß die wesentlichen Betriebsgegenstände verpachtet werden ⁵⁾. Nach der hier vertretenen Auffassung bedarf es einer solchen Abgrenzung nicht. Es ist allein darauf abzustellen, ob noch Vermögen vorhanden ist, das nicht willentlich in das Privatvermögen überführt worden ist. Es wäre auf diese Weise eine entsprechende Behandlung zu den sich in Abwicklung befindenden Mitunternehmerschaften sichergestellt. Manipulationen würden gar nicht erst ermöglicht.

Die bisherigen Ausführungen finden keine Anwendung auf einen Verpächter, der einen Gewerbebetrieb an eine Mitunternehmerschaft verpachtet, an der er selbst beteiligt ist.

1) RFH-Urt. v. 2.10.1930, III A 432/29, RStBl. 1931 S. 183;
RFH-Urt. v. 18.12.1931, III A 661/31, StW 32 Nr. 311

2) RFH-Urt. v. 31.10.1929, I A b 385/29, RStBl. 1930 S. 30

3) RFH-Urt. v. 15.5.1941, III 55/40, RStBl. 1941 S. 589;

RFH-Urt. v. 18.12.1941, III 83/40, RStBl. 1942 S. 300;

OFH-Urt. v. 30. 3.1949, III 6/49, StW 1949 Nr. 48;

BFH-Urt. v. 8. 5.1953, III 108/52 U, BStBl. 1953 III S. 194;

BFH-Urt. v. 22. 1.1954, III 232/52 U, BStBl. 1954 III S. 91

4) So insbesondere BFH-Urt. v. 22.1.1954, III 232/52 U, BStBl. 1954 III S. 91

5) Vgl. die in Fußnote 3 auf S. 43 genannten Urteile

Werden doch schuldrechtliche Beziehungen zwischen einer Mitunternehmensgemeinschaft und den an ihr beteiligten Mitunternehmern steuerlich nicht anerkannt. Das gesamte verpachtete Vermögen stellt Betriebsvermögen der Gesellschaft dar und ist bei dieser festzustellen. Dies gilt auch für das Einkommensteuerrecht ¹⁾.

4. Das Vorliegen der Unternehmereigenschaft des Verpächters im Sinne des Umsatzsteuergesetzes

a. Das grundsätzliche Vorliegen der Unternehmereigenschaft des Verpächters

Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff ist weitergehend als der gewerbesteuerliche Gewerbebegriff. Für ihn sind von den vier Begriffselementen des Gewerbebetriebes das der Selbständigkeit und das der Nachhaltigkeit erforderlich. An Stelle der Gewinnerzielungsabsicht genügt die Absicht auf die Erzielung von Einnahmen. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist nicht notwendig ²⁾.

Das Vorliegen der Selbständigkeit ist beim Verpächter wie beim Gewerbebetrieb grundsätzlich zu bejahen ³⁾. Er ist grundsätzlich nicht verpflichtet, den Weisungen eines anderen zu folgen.

Der umsatzsteuerliche Begriff der Nachhaltigkeit ist weitergehend als der gewerbesteuerliche. Für ihn genügt bereits die Schaffung eines Dauerzustandes zur Erzielung von Einnahmen. Ein einziger Vertragsabschluß ist für das Vorliegen der Nachhaltigkeit hinreichend, falls der Vertrag andauernd erfüllt wird ⁴⁾. So hat der RFH in der Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebes eine unternehmerische Tätigkeit erblickt, da "durch sie ein auf die Erzielung von Einnahmen gerichteter Dauerzustand hergestellt" werde ⁵⁾.

Das Pachtentgelt stellt daher eindeutig umsatzsteuerbare Einnahmen dar. Eine gegenteilige Auffassung konnte auch im Schrifttum nicht festgestellt werden.

- 1) Die Ausführungen müssen sich mit einer Feststellung der Handhabung begnügen. Eine Kritik hätte an der Nichtbeachtung der schuldrechtlichen Beziehungen zwischen Mitunternehmern und Mitunternehmensgemeinschaft anzusetzen. Es sei auf die Kritik von Fink, Hans-Ludwig: "Ist die Bilanzbündeltheorie noch haltbar?", StbJb 1955/56, S.525, verwiesen.
- 2) Vgl. z.B. Plückebaum-Malitzky: "Umsatzsteuergesetz", 6.Aufl., Berlin-Köln 1955, Kennworte 40 ff.
- 3) Vgl. die Ausführungen S. 15 f.
- 4) Plückebaum-Malitzky: a.a.O. Kennwort 48. Die Feststellung der GewStR in Abschn.12 Abs.1, der Begriff der Nachhaltigkeit in Gewerbe- und Umsatzsteuerrecht stimme überein, ist daher unzutreffend.
- 5) RFH-Urt. v.18.1.1929, V A 784/28, Amtl. Slg.Bd. 24 S.334

b. Die Voraussetzungen einer wirtschaftlichen Einheit
zwischen Verpächter und Pächter

Die bisherigen Ausführungen haben eine Abänderung für die Fälle zu erfahren, in denen die Voraussetzungen einer Unternehmereinheit oder Organschaft zwischen Verpächter und Pächter erfüllt sind.

Beide Institute haben die gleichen Auswirkungen, nämlich die Herstellung einer wirtschaftlichen Einheit mit der Maßgabe, daß die zwischen den rechtlich selbständigen Gebilden getätigten Lieferungen und sonstigen Leistungen als bloße Innenumsätze der Besteuerung nicht unterliegen. Sie sind jedoch an verschiedene begriffliche Voraussetzungen gebunden, die zu einem gegenseitigen Ausschluß führen. Es ist daher im Einzelfall zu prüfen, ob eine Unternehmereinheit oder eine Organschaft vorliegt. Sollten die Voraussetzungen weder des einen noch des anderen Institutes erfüllt sein, so sind die gegenseitigen Lieferungen und sonstigen Leistungen naturgemäß steuerbar. Der BPH verlangt ohne nähere Begründung: "Es ist zunächst zu prüfen, ob (ein) ... Organverhältnis vorliegt" ¹⁾. Hier wird der im Schrifttum vertretenen Auffassung beigetreten ²⁾, die "der Unternehmereinheit als dem umfassenderen Grundtatbestand des Umsatzsteuerrechtes" ³⁾ den Vorrang gibt.

Voraussetzungen für das Vorliegen einer Unternehmereinheit sind ⁴⁾:

1. Gleichheit der Gesellschafter, 2. Gleiche Beteiligung, 3. Einheitliche Willensbildung, 4. Nebenordnung, keine Unterordnung der rechtlich selbständigen Unternehmen und 5. Die Ausübung unternehmerischer Funktionen.

Bei der Verpachtung von Betrieben steht die Möglichkeit eines Vorliegens der drei ersten Merkmale außer Zweifel. Bezüglich der erforderlichen Nebenordnung sei folgendes ausgeführt: Das Pachtverhältnis bedeutet keine Herbeiführung eines Unterordnungsverhältnisses. Die beiden Parteien stehen sich grundsätzlich nebengeordnet gegenüber. Wie die Ausführungen bezüglich des gewerbesteuerlichen Organverhältnisses ge-

1) BFH-Urt. v. 26.5.1955, V 104/54, BStBl. 1955 III S. 234

2) van der Velde, K.: "Zur Organschaftslehre im Umsatzsteuerrecht", DB 1955 S. 1048 (1050); Heinzmann, Doris: "Unternehmereinheit und Organschaft im Umsatzsteuerrecht", Diss. München 1957 S. 125. Auf die in dieser Dissertation S. 125 angeführte Literatur wird verwiesen.

3) Zitiert nach Heinzmann, Doris: ebenda

4) Vgl. im einzelnen Heinzmann, Doris: a.a.O., S. 37 ff.

zeigt haben, ist für die Doppelgesellschaft eine Nebenordnung nahezu charakteristisch ¹⁾. Das Merkmal der Ausübung unternehmerischer Funktionen ist vom BFH in dem Urteil vom 8.2.1955 ²⁾ zwar aufgestellt, jedoch nicht näher herausgearbeitet worden. Der BFH führt lediglich aus: "Auch erfordert der Begriff der Unternehmereinheit immer die Ausübung unternehmerischer Funktionen der Gesellschaftergruppe in den zur Unternehmereinheit zusammengeschlossenen Rechtspersonen".

Sicherlich genügt die mit der kapitalmäßigen Beteiligung zusammenhängende Tätigkeit diesem Erfordernis nicht. Es fragt sich jedoch, ob die in der Verpachtung bestehende Tätigkeit als Ausübung unternehmerischer Funktionen bezeichnet werden kann. Sollte sich die Tätigkeit des Verpächters bei der Verpachtung zum Schätzwert auf die Einziehung des Pachtzinses sowie auf die Ausübung bloßer Kontrollfunktionen beschränken, so wird man von einer Ausübung unternehmerischer Funktionen wohl nicht reden können. Bei der schlichten Verpachtung jedoch wird die in dem Erwerb von Anlagen und gegebenenfalls von Reparaturleistungen bestehende Tätigkeit, sofern sie einen nennenswerten Umfang annimmt, das zur Diskussion stehende Kriterium erfüllen. Trifft doch der Verpächter bedeutsame unternehmerische Entscheidungen. Sollte indes der Verpächter über die Tätigkeit des Pächters disponieren, so liegt zwar, so auch im Falle der Verpachtung zum Schätzwert, die Ausübung unternehmerischer Funktionen vor; es fehlt jedoch an der notwendigen Nebenordnung.

Die Ausübung unternehmerischer Funktionen ist selbstverständlich dann anzunehmen, wenn die Gesellschafter der verpachtenden Mitunternehmerschaft die Geschäftstätigkeit bei der Pächterin wahrnehmen, wie dies üblicherweise bei der Betriebsaufspaltung anzutreffen ist.

Die Möglichkeit des Vorliegens einer Unternehmereinheit ist daher bei Pachtverhältnissen gegeben. Bei der Betriebsaufspaltung dürfte sie grundsätzlich anzunehmen sein, falls die Voraussetzungen 1 bis 3 erfüllt sind. Eine Unternehmereinheit ist naturgemäß nicht möglich zwischen einer natürlichen Person und einer Mitunternehmerschaft; ist doch die Bedingung gleicher Gesellschafter nicht erfüllt.

Im Einzelfall können auch die Voraussetzungen eines Organverhältnisses erfüllt sein, wie die zur Gewerbesteuer gemachten Ausführungen deutlich gemacht haben ³⁾.

1) Vgl. die Ausführungen S. 26

2) V 162/52 S, BStBl. 1955 III S. 113 (116)

3) Vgl. die Ausführungen S. 24 ff.

Das nicht leicht kontrollierbare Merkmal einer Neben- oder Unterordnung bietet einen weitreichenden Spielraum für die Entscheidung Unternehmereinheit oder Organverhältnis. Seit der Wiedereinführung der Organtheorie in das Umsatzsteuerrecht mit Wirkung ab 1.4.1958 ¹⁾ dürfen die Steuerpflichtigen mehr an der Anwendung der Organtheorie als an der Erfüllung der Voraussetzungen für eine Unternehmereinheit interessiert sein. Sich ändernde Beteiligungsverhältnisse wirken sich auf die Anerkennung einer Organschaft nicht aus, während sie zu einer Versagung der Unternehmereinheit führen. Auch wird so die Möglichkeit einer Anwendung der Organtheorie für den Bereich der Gewerbesteuer und eventuell sogar für den Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer offen gehalten ²⁾. Die Anwendung der Organtheorie für den Bereich der Gewerbesteuer schließt die Möglichkeit in sich, die bezüglich der Zinsen für Dauerschulden und der ihnen entsprechenden Verbindlichkeiten eintretende Doppelbelastung zu vermeiden. Eine solche ergibt sich nämlich wegen der Hinzurechnung dieser Beträge beim Darlehensnehmer nach § 8 Ziff. 1 bzw. § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG, ohne daß eine entsprechende Kürzung beim Kreditgeber erfolgen kann ³⁾.

1) Art. 2 des Neunten Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes vom 18.10.1957, BGBl. 1957 I, S. 1743 ff.

2) In Wirklichkeit dürfte es jedoch sehr schwierig sein, die Anerkennung der Organtheorie für diese Steuern zu erreichen. Vgl. die Ausführungen S.25 f.

3) Vgl. hierzu BFH-Urt. v. 25.6.1957, I 119/56 U, BStBl. 1957 III S.303

II. Juristische Personen als Verpächter

A. Juristische Personen des Privatrechtes als Verpächter

1. Die handelsrechtlichen Folgen der Verpachtung

Legt der Gesetzgeber einem Verein die Kaufmannseigenschaft "ohne Rücksicht auf den Gegenstand des Unternehmens" bei (§ 6 Abs. 2 HGB), so hat, wie sich aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt, die ausgeübte Tätigkeit keinen Einfluß auf den Bestand seiner Kaufmannseigenschaft. Der betreffende Verein ist Kaufmann kraft seiner Rechtsform. Verpachtet ein derartiger Verein seinen Betrieb, so wird dadurch seine Kaufmannseigenschaft und seine Pflicht zur Führung kaufmännischer Bücher nicht berührt.

Als Kaufleute gelten die Kapitalgesellschaften ¹⁾ sowie die Genossenschaften, soweit das Genossenschaftsgesetz keine abweichenden Vorschriften enthält, § 17 Abs. 2 GenG. Die Pflicht zur Buchführung wird bei ihnen durch abweichende Vorschriften nicht berührt. Die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sind zwar keine Kaufleute, für die größeren unter ihnen finden jedoch das 1. und 3. Buch des HGB mit Ausnahme der §§ 1-7 Anwendung, also auch die die Buchführungspflicht betreffenden Vorschriften, §§ 16, 53 PrVUG.

Es fragt sich jedoch, ob die Verpachtung des ganzen Betriebes durch eine Genossenschaft oder einen Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit überhaupt zulässig ist. Eine Verpachtung widerspräche wohl dem Wesen dieser Rechtspersonen. In beiden Fällen müßte wohl die Mitgliedschaft übertragen werden. Eine derartige Übertragung könnte nur bei einer Verpachtung an gleiche juristische Personen erfolgen. Bei Genossenschaften könnte von einer "Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder" wohl nicht mehr gesprochen werden. Eine weitere Untersuchung der aufgeworfenen Frage kann im Rahmen dieser Arbeit dahingestellt sein. Sollte die Möglichkeit einer Verpachtung des gesamten Betriebes bei Genossenschaften und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit jedoch bejaht werden, so wird durch die Verpachtung die Eigenschaft oder Behandlung als Kaufmann nicht berührt.

1) So wird die Kaufmannseigenschaft der AG in § 3 AktG, die der KGaA in § 219 AktG, die der GmbH in § 13 GmbHG begründet, um nur die bedeutsamsten Kapitalgesellschaften aufzuführen.

Jene juristischen Personen, die als solche dem Handelsrecht nicht unterliegen, so der rechtsfähige Verein und die Stiftung im Sinne der §§ 80 ff. BGB, haben naturgemäß die Möglichkeit, ein Handelsgewerbe zu betreiben. Sind bei ihnen die Voraussetzungen eines vollkaufmännischen Handelsgewerbes nach § 1 HGB i.V.m. § 4 Abs. 1 oder nach § 2 HGB erfüllt, so sind sie zur Anmeldung zwecks Eintragung in das Handelsregister verpflichtet ¹⁾. Die Vorschriften über die Pflicht zur Führung kaufmännischer Bücher sind insoweit anzuwenden, als die juristische Person ein Handelsgewerbe betreibt, nicht jedoch bezüglich ihrer sonstigen Tätigkeit.

Mit der Verpachtung verliert die juristische Person ihre Kaufmannseigenschaft und damit die Pflicht zur kaufmännischen Buchführung, es sei denn, die in der Verpachtung bestehende Tätigkeit erfordere "nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb", § 2 HGB. Die Wirkung der Verpachtung auf die Kaufmannseigenschaft ist somit bei den dem Handelsrecht nicht als solche unterstehenden juristischen Personen dieselbe wie bei den verpachtenden Personengesellschaften. Während jedoch bei letzteren der Fortbestand von dem Betrieb eines Handelsgewerbes abhängt, wird der Fortbestand der betreffenden juristischen Personen durch den Verlust der Kaufmannseigenschaft im Falle der Verpachtung nicht berührt.

2. Die steuerlichen Folgen der Verpachtung

a. Die dem Handelsrecht als solche unterliegenden juristischen Personen als Verpächter

Im Anschluß an das Handelsrecht knüpft das Steuerrecht bei den zur Diskussion stehenden juristischen Personen die Steuerpflicht grundsätzlich an die bloße Rechtsform. Sie sind gemäß § 2 Abs. 2 Ziff. 2 GewStG kraft ihrer Rechtsform gewerbesteuerpflichtig. Die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit ist für die Steuerpflicht unerheblich, die daher durch die Verpachtung nicht berührt wird. Die Körperschaftsteuerpflicht der Verpächterin ergibt sich aus § 1 Abs. 1 Ziff. 1 KStG ²⁾. Die ihr ge-

1) Würdinger, Hans: a.a.O. § 33 Anm. 4

2) Sollten die Genossenschaften und die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit ihren ganzen Betrieb verpachten können, so sind die Ziff. 2 und 3 entsprechend anzuwenden.

hörenden Wirtschaftsgüter bilden bewertungsrechtlich eine wirtschaftliche Einheit des gewerblichen Betriebsvermögens, § 56 Abs. 1 Ziff. 1 BewG ¹⁾.

Bei der Umsatzsteuer findet das Anknüpfen an die bloße Rechtsform eine Ausnahme. Erfährt doch der in § 2 UStG festgelegte Unternehmerbegriff keine Erweiterung auf die bloße Rechtsform. Es ist daher in jedem Falle zu prüfen, ob die Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit und Einnahmenerzielung vorliegen. Der RFH führt aus: "doch spricht bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung die übergroße Wahrscheinlichkeit für die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft" ²⁾. Den Ausführungen ist zuzustimmen, wenn die Betonung auf Wahrscheinlichkeit liegt. Eine unwiderlegbare Vermutung darf jedenfalls nicht aufgestellt werden.

Für den Fall der Verpachtung sind die notwendigen Begriffselemente in aller Regel erfüllt ³⁾. Die Umsatzsteuerpflicht des Entgeltes der verpachtenden Kaufleute kraft Rechtsform ergibt sich jedoch aus ihrer Unternehmereigenschaft und nicht aus ihrer Rechtsform.

Bezüglich der Anerkennung eines Organverhältnisses und einer Unternehmereinheit im Sinne des Umsatzsteuerrechtes kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden ⁴⁾. Hier ist noch die Frage zu erörtern, welchen Anforderungen die Tätigkeit der Untergesellschaft im Falle der Verpachtung ihres gesamten Betriebes genügen muß. Es handelt sich um jene praktisch bedeutsamen Fälle der Pacht eines Betriebes durch die Obergesellschaft, die mitunter der Vorbereitung von Fusionen dienen ⁵⁾.

Geht man davon aus, daß die Untergesellschaft "dienen" müsse, so verbleibt in dem Falle der Verpachtung des gesamten Betriebes ein nur enger Raum für die Betätigung der Verpächterin. Bei der schlichten Verpachtung kann sie zwar die von der Obergesellschaft disponierten Anschaffungen erwerben, eine geschäftliche Betätigung im Sinne von Produktion oder Vertrieb liegt jedoch nicht vor. Wollte man eine derartige Betätigung als Voraussetzung für die Anwendung der Organtheorie verlangen, so gelangte man zu dem sinnwidrigen Ergebnis, daß wohl vor

1) Sollten die Genossenschaften und die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit ihren ganzen Betrieb verpachten können, so sind die Ziff. 2 und 3 entsprechend anzuwenden.

2) Urt. v. 6.10.1939, V 312/38, RStBl. 1939 S. 1109

3) Vgl. die Erörterungen S. 45

4) Vgl. S. 46 ff.

5) Vgl. die Ausführungen S. 5

Pachtbeginn eine Organschaft angenommen werden kann, nicht aber während der Dauer des Pachtverhältnisses. In Wahrheit ist jedoch eine wirtschaftliche Einheit in weit höherem Maße verwirklicht. Eine derartige Auswirkung wäre mit Sinn und Zweck der Organtheorie unvereinbar, die darin bestehen, "bei der Erhebung ... der geschuldeten Steuern der Tatsache der wirtschaftlichen Einheit Rechnung zu tragen" ¹⁾.

Es kann somit auf eine Betätigung der Untergesellschaft nicht ankommen. Entscheidend ist, ob die zentrale Willensbildung von dem Pächter ausgeht. Es ist daher unerheblich, wie weit das Betätigungsfeld durch die Verpachtung eingeschränkt ist. In wirtschaftlicher Betrachtung handelt es sich um eine Einheit der rechtlich selbständigen Gebilde. Die bloße Rechtsform der Untergesellschaft soll gerade unbeachtet bleiben.

Diese Ausführungen befinden sich in weitgehender Übereinstimmung mit jenen von Schultze-Schlutius, der eine Tätigkeit der Untergesellschaft zwar zu verlangen scheint, aber ausführt, eine besondere Anforderung könne an die Tätigkeit nicht gestellt werden ²⁾. Auf die bei Schultze-Schlutius angeführten Urteile, des RFH ³⁾ und BFH ⁴⁾, die in Einzelfällen eine gewerbliche Betätigung der Untergesellschaft nicht für erforderlich hielten, sei verwiesen.

b. Die dem Handelsrecht als solche nicht unterliegenden juristischen Personen als Verpächter ⁵⁾

Die zur Diskussion stehenden juristischen Personen sind gewerbesteuerpflichtig, "soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten", § 2 Abs. 3 GewStG. Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ist weiter als der des Gewerbebetriebes. Es genügt "eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer

1) Schultze-Schlutius: a.a.O., S. 31

2) Schultze-Schlutius: a.a.O., S. 60

3) Urt. v. 9.5.1944, I 15/44, RStBl. 1944 S. 539

4) Urt. v. 2.2.1954, I 39/53, DStR 54 S. 327

5) Die im folgenden zu machenden Ausführungen gelten auch bezüglich der nichtrechtsfähigen Vereine, die im Steuerrecht grundsätzlich dieselbe Behandlung erfahren wie die sonstigen juristischen Personen des Privatrechts, § 2 Abs. 3 GewStG, § 1 Abs. 1 Ziff. 5 KStG. Es ist § 3 KStG zu beachten. § 56 Abs. 1 Ziff. 5 BewG, KStG und BewG sprechen im Gegensatz zum GewStG von "nichtrechtsfähigen Vereinen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen".

Vermögensverwaltung hinausgeht", § 6 Abs. 2 GemV, § 8 Abs. 1 GewStVD. Das bei dem Verpächter in der Regel nicht erfüllte Begriffsmerkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr braucht also nicht vorzuliegen. An Stelle der Gewinnerzielungsabsicht genügt die Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen. Von besonderer Bedeutung ist jedoch, daß die Tätigkeit über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehen muß.

Die Gewerbesteuerpflicht knüpft also nicht an die Rechtsform der zur Diskussion stehenden juristischen Personen an. Es ist daher zu prüfen, ob die Tätigkeit während der Dauer des Pachtverhältnisses den Anforderungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes genügt.

Die Begriffsmerkmale der Selbständigkeit und der Erzielung von Einnahmen sind in der Regel als vorliegend zu erachten ¹⁾. Fraglich ist insbesondere bei der Verpachtung zum Schätzwert, ob die Tätigkeit als nachhaltig anzusehen ist ²⁾. Grundsätzlich wird jedoch die Gewerbesteuerpflicht deshalb zu verneinen sein, weil das Kriterium einer über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit nicht erfüllt ist. So nehmen § 6 Abs. 3 GemV und § 9 GewStDV an, daß in der Regel eine Vermögensverwaltung vorliegt, "wenn unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird". Die Verpachtung einer Gastwirtschaft zum Beispiel durch einen Sportverein e.V. stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht dar ³⁾.

Man wird insbesondere darauf abstellen müssen, ob der Verpächter in nennenswertem Umfange die Tätigkeit des Pächters disponiert, bei der schlichten Verpachtung außerdem auf das Ausmaß der erworbenen Anschaffungen und Reparaturleistungen.

Mehrere von einander getrennte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe stellen einen einheitlichen Gewerbebetrieb dar ⁴⁾. Durch die Verpachtung eines Betriebes wird daher die Gewerbesteuerpflicht nicht auf die noch selbst betriebenen beschränkt. Es handelt sich wesensmäßig um die gleiche Behandlung wie bei der Verpachtung von Betrieben durch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen.

Die dem Handelsrecht als solche nicht unterliegenden juristischen Personen sind gemäß § 1 Abs. 1 Satz 4 KStG mit ihren gesamten Einkünften

1) Vgl. die zur Umsatzsteuerpflicht gemachten Ausführungen S. 45

2) Vgl. die Erörterungen S. 16 f.

3) Vgl. Blümich-Boyens-Steinbring-Klein: a.a.O. § 2 Anm. 63

4) RPh-Urt. v. 14.6.1938, I 184/38, Amtl. Slg. Bd. 44 S. 201

körperschaftsteuerpflichtig. Es werden daher auch die aus der Verpachtung fließenden Einkünfte erfasst. Insoweit die betreffenden juristischen Personen nicht zur Führung von Büchern verpflichtet sind - ein grundsätzlich anzunehmender Sachverhalt - können sie jede Art von Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes erzielen ¹⁾.

Die Einkünfte aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind auch dann als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, wenn im Einzelfall die Merkmale eines Gewerbebetriebes nicht erfüllt sind ²⁾.

In Weiterführung der bezüglich der natürlichen Personen und nicht-rechtsfähigen Personenvereinigungen entwickelten Gedankengänge wird hier die Auffassung vertreten, daß auch während der Pachtdauer Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Es ergibt sich dies aus der bisherigen Behandlung des Vermögens als Betriebsvermögen ³⁾. Geht man indes von der Behandlung der Einkünfte des Verpächters durch die Rechtsprechung als solche aus Vermietung und Verpachtung aus, so wird man schon im Interesse einer Gleichbehandlung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung annehmen wollen. Bezüglich der Konsequenzen einer verschiedenen Einstufung der Verpächtereinkünfte kann auf die Ausführungen im ersten Abschnitt verwiesen werden ⁴⁾.

Die bewertungsrechtliche Behandlung der sonstigen juristischen Personen des Privatrechtes hängt davon ab, ob sie "vorwiegend die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile für sich oder ihre Mitglieder bezwecken", § 56 Abs. 1 Ziff. 4 BewG. Erfüllen sie diese Voraussetzung, und unterhalten sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so haben sie ausschließlich Betriebsvermögen. Bezwecken sie indes nicht vorwiegend die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile für sich oder ihre Mitglieder, so haben sie Betriebsvermögen nur insoweit, als sie ein Gewerbe betreiben ⁵⁾.

Als entscheidendes Argument für eine Behandlung des Verpächtervermögens als Betriebsvermögen wurde angeführt, die Besteuerung könne die vor Pachtbeginn erfolgte Zurechnung nicht unberücksichtigt lassen ⁶⁾. Ist der verpachtete wirtschaftliche Geschäftsbetrieb bzw. Gewerbebetrieb von der verpachtenden juristischen Person selbst betrieben wor-

1) Vgl. Blümich-Klein-Steinbring: a.a.O. Anhang zu § 6, Anm. 1 S.370

2) Vgl. Blümich-Klein-Steinbring: a.a.O.

3) Im einzelnen vgl. die Ausführungen S. 31

4) Vgl. die Erörterungen S. 36 ff.

5) RFH-Urt. v. 2.10.1930, III A 42/29, RStBl. 1931 S. 587

6) Vgl. die Erörterungen S. 42

den, so ist Betriebsvermögen auch dann anzunehmen, wenn die Tätigkeit während der Dauer des Pachtverhältnisses den Anforderungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes bzw. eines Gewerbebetriebes nicht genügt. Eine andere Beurteilung hat zu erfolgen, wenn die Tätigkeit der betreffenden juristischen Person von Anfang an in der Verpachtung besteht. In diesem Falle muß sie den Anforderungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes bzw. Gewerbebetriebes genügen, soll Betriebsvermögen angenommen werden. Auf diese Weise ist eine analoge Behandlung zu den natürlichen Personen und Personenvereinigungen sichergestellt ¹⁾.

Bei der Umsatzbesteuerung der verpachtenden sonstigen juristischen Personen des Privatrechts ist wie in allen Fällen auf den umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff abzustellen. Es wurde bereits gezeigt, daß die in der Verpachtung bestehende Tätigkeit die Voraussetzungen des Unternehmerbegriffes in aller Regel erfüllt ²⁾.

Bezüglich jener Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen und mildtätigen Zwecken dienen, ist noch auf folgende Besonderheit hinzuweisen. Die betreffenden Gebilde sind von der Gewerbesteuer, § 3 Ziff. 6 GewStG ³⁾, von der Körperschaftsteuer, § 4 Abs. 1 Ziff. 6 KStG und von der Vermögensteuer, § 3 Abs. 1 Ziff. 6 VStG, befreit, es sei denn, sie unterhalten einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ⁴⁾. Ist dieser Sachverhalt gegeben, so sind sie insofern steuerpflichtig. Es erhebt sich nun die Frage, ob auch die Verpachtung eines solchen Betriebes steuerpflichtig ist.

Bezüglich der auf die bloße Tätigkeit abstellenden Gewerbesteuer ist diese Frage aus dem Wesen dieser Steuer zu verneinen, es sei denn, die Tätigkeit genügt den Anforderungen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes. Diese Aussage muß auch hinsichtlich der kraft Rechtsform gewerbesteuerpflichtigen juristischen Personen gelten. Sind sie doch bei Erfüllung der Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift grundsätzlich steuerbefreit und nur insoweit steuerpflichtig, als diese Bestimmung eine Ausnahme aufstellt.

¹⁾ Vgl. die Erörterungen S. 42 f.

²⁾ Vgl. die Ausführungen S. 45

³⁾ Diese Bestimmung spricht von "Unternehmen", nicht von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, wie die im folgenden anzuführenden Vorschriften.

⁴⁾ Es erschien notwendig, die dem Handelsrecht als solche unterliegenden juristischen Personen in die Betrachtung hier einzubeziehen. Knüpft doch die Besteuerung bei Erfüllung der Voraussetzungen der Befreiungsvorschriften und des von ihnen ausgenommenen Tatbestandes nicht an die bloße Rechtsform an.

Stellt man bei der Körperschaft- und Vermögensteuer auf den auf das "Unterhalten" abstellenden Wortlaut der jeweiligen Befreiungsvorschrift ab, so ist die zur Diskussion stehende Frage zu verneinen. Es sei denn wiederum, die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes sind während der Dauer des Pachtverhältnisses erfüllt - ein grundsätzlich nicht anzunehmender Sachverhalt ¹⁾. Die obige Argumentation, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. Betriebsvermögen auch während der Pachtdauer annimmt ²⁾, gelangt nicht zum Zuge. Geht es doch hier um die Frage der Steuerpflicht, während es dort um die der steuerlichen Behandlung ging.

Die gemachten Ausführungen, die wegen des Wortlautes der betreffenden Bestimmungen Körperschaft- und Vermögensteuerpflicht nicht annehmen, befinden sich nicht im Einklang mit dem Urteil des RPH vom 26.4.1938 ³⁾, das in der Verpachtung eines gewerblichen Betriebes, dessen Überschüsse der Förderung des Stiftungszweckes dienten, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erblickte. Die Auffassung des RPH erscheint rechtlich als bedenklich, ist doch der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ein feststehender Begriff, unter den die Verpachtung eines Betriebes gemeinhin nicht zu subsumieren ist.

Der wichtigste Grund, weshalb die zur Diskussion stehenden Gebilde insoweit steuerlich erfaßt werden sollen, als sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, ist wohl in dem Umstande zu erblicken, daß sie eben insoweit mit privaten Betrieben in Wettbewerb treten. Die Steuern jedoch sollen grundsätzlich wettbewerbsneutral sein.

Im Falle der Verpachtung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erfolgt eine Beteiligung am wirtschaftlichen Wettbewerb nicht in Form eines Angebots von Gütern und Dienstleistungen durch den Verpächter. Man kann jedoch bei einer wirtschaftlichen Beurteilung nicht unberücksichtigt lassen, wem der Betrieb gehört. Der zur Nutzung überlassene betriebliche Organismus stellt die grundsätzliche Voraussetzung für die Wettbewerbstätigkeit dar. Die steuerliche Belastung nicht nur des Pächters, sondern auch die des Verpächters, ist ein bedeutsames Moment für die Wettbewerbsfähigkeit des Pächterbetriebes. Das Interesse der beiden Parteien geht dahin, die steuerliche Gesamtbelastung möglichst niedrig zu halten. Sie beide pflegen von einer niedrigen Gesamt-

1) Vgl. die Ausführungen S.53 f.

2) Vgl. die Erörterungen S.54

3) VI a 27/37, RStBl. 1938 S. 613

belastung zu profitieren. Ein ähnliches Beispiel bildet die bei dem Erwerb von Grundstücken anfallende Grunderwerbsteuer. Es ist daher nicht gerechtfertigt, die zur Diskussion stehenden Gebilde im Falle der Verpachtung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes von der Vermögen- und Körperschaftsteuer zu befreien. Hat doch der Verpächter eines Betriebes nach allgemeinen Grundsätzen diese Steuern zu entrichten. Im Falle der Einkommensteuerpflicht des Verpächters tritt an die Stelle der Körperschaft- die Einkommensteuer.

Das Ergebnis des Urteils des RFH vom 26.4.1938 ¹⁾ wird somit den wirtschaftlichen Gegebenheiten, wenn auch nicht den rechtlichen Erfordernissen gerecht. Letztere aber müssen in einem Rechtsstaat den Vorrang haben. Es erscheint auch nicht als möglich, zumindest jedoch als recht bedenklich, die wirtschaftliche Betrachtungsweise mit der hier vorgebrachten Argumentation zu bemühen. Legt sich doch der Gesetzgeber in dem Wortlaut der betreffenden Bestimmungen eindeutig fest.

Als einziger Ausweg bietet sich eine gesetzgeberische Maßnahme an, durch die in § 4 Abs. 1 Ziff. 6 KStG und in § 3 Abs. 1 Ziff. 6 VStG ein Zusatz des Inhaltes eingefügt wird, daß dem Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes die Verpachtung eines solchen Betriebes gleichsteht. Es handelte sich um ein gleiches Vorgehen wie in der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Ziff 6 KStG, die dem Betreiben eines Betriebes gewerblicher Art die Verpachtung eines solchen Betriebes gleichsetzt.

B. Die Verpachtung eines Betriebes durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts

Die Körperschaften des öffentlichen Rechts unterliegen nicht selbst der Besteuerung. Nur die von ihnen unterhaltenen Betriebe, die als besondere Steuersubjekte anzusehen sind, sollen steuerlich erfaßt werden ²⁾. Werden von der öffentlichen Hand Betriebe in privat-rechtlicher Form geführt, so tragen diese Unternehmungen grundsätzlich dieselben Steuerlasten wie solche, deren Anteilseigner Staatsbürger sind. Die Verpachtung derartiger Betriebe hat die bereits geschilderten Auswirkungen. Es kann auf die bisherigen Ausführungen verwiesen werden. Außer privat-rechtlich betätigt sich die öffentliche Hand in Form

1) Vgl. Ausführungen S.56

2) Vgl. Bühler, Ottmar: "Steuerrecht der ...", a.a.O. S. 220 ff.

besonders errichteter Körperschaften des öffentlichen Rechtes und in Form der sogenannten Regie- oder Eigenbetriebe.

Die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes unterhaltenen Betriebe sind gewerbesteuerpflichtig, wenn sie die Voraussetzungen eines stehenden Gewerbebetriebes erfüllen, § 2 Abs. 1 GewStDV. Eine Ausnahme besteht bezüglich der Hoheitsbetriebe, § 2 Abs. 2 GewStDV. Es erfolgt somit eine Gleichbehandlung mit den Einzelunternehmern und Mitunternehmerschaften und den nicht als solche dem Handelsrecht unterliegenden juristischen Personen. Die Kaufleute kraft Rechtsform, die um ihrer Rechtsform willen gewerbesteuerpflichtig sind, erscheinen als Ausnahmen.

Werden Regiebetriebe verpachtet, so ist wie bei dem Einzelunternehmer, den Mitunternehmerschaften und den sonstigen juristischen Personen des Privatrechts wegen mangelnder Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und mitunter wegen mangelnder Nachhaltigkeit der Betätigung in der Regel Gewerbesteuerpflicht nicht anzunehmen. In vielen Fällen wird es außerdem an dem Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht mangeln. Die Betriebe, die selbst eine Körperschaft des öffentlichen Rechtes sind, können ihr Unternehmen als Ganzes wohl nicht verpachten, da sie sonst ihre Zwecksetzung nicht erfüllen könnten. Die Verpachtung von Betrieben, die, auf den Gesamtbetrieb bezogen, als Teilbetriebe anzusehen sind, hat bei ihnen daher auf den Umfang der Gewerbesteuerpflicht keinen Einfluß.

Das Körperschaftsteuergesetz knüpft die Steuerpflicht zunächst an das Vorliegen eines sogenannten Betriebes gewerblicher Art, § 1 Abs. 1 Ziff. 6 Halbsatz 1. Es setzt jedoch im 2. Halbsatz dieser Bestimmung die Verpachtung dem Betreiben eines solchen Betriebes gleich. Es ist daher im Falle einer Verpachtung eines solchen Betriebes nicht erst zu untersuchen, ob die in der Verpachtung bestehende Tätigkeit den Anforderungen des Betriebes gewerblicher Art genügt.

Der Begriff des Betriebes gewerblicher Art ist weitergehend als der des Gewerbebetriebes. An Stelle der persönlichen und sachlichen Selbstständigkeit genügt eine gewisse Verselbständigung der Tätigkeit, die auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet ist ¹⁾. Der Betrieb gewerblicher Art muß sich aus der Gesamtbetätigung der Körperschaft des öffentlichen Rechts herausheben, § 1 Abs. 2 KStDV. An die Stelle der Gewinnerzielungsabsicht tritt wie im Umsatzsteuerrecht, die Absicht

1) Vgl. im einzelnen Blümich-Klein-Steinbring: a.a.O. § 1 Anm. 37

der Einnahmenerzielung. Die Betätigung muß dem Erfordernis der Nachhaltigkeit genügen, § 1 Abs. 1 KStDV. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist nicht erforderlich. Der Begriff des Betriebes gewerblicher Art ist auch weitergehend als der des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes. Die Tätigkeit braucht nicht über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinauszugehen; an Stelle der Selbständigkeit genügt eine gewisse Verselbständigung.

Erfolgt eine Überlassung von "Einrichtungen, Anlagen oder Rechten" (§ 1 Abs. 3 KStDV 1955), ohne daß sie von der Körperschaft unmittelbar selbst verwendet wurden, so ist die Steuerpflicht dann anzunehmen, wenn eine unmittelbare Verwendung die Kriterien des Betriebes gewerblicher Art erfüllen würde ¹⁾. Die Rechtsprechung stellt insbesondere darauf ab, ob das Inventar ganz oder wenigstens in der Hauptsache vom Verpächter beschafft wurde; eine Überlassung leerer Räume oder eines Geländes genügt nicht ²⁾. Sollte sich in Ausnahmefällen die in der Verpachtung bestehende Tätigkeit als Betrieb gewerblicher Art darstellen, so beruht die Steuerpflicht bereits auf dem 1. Halbsatz von § 1 Abs. 1 Ziff. 6 KStG. Die Gleichstellung der Verpachtung mit dem Betreiben eines Betriebes gewerblicher Art ist notwendig, da die Körperschaften des öffentlichen Rechts als solche nicht körperschaftsteuerpflichtig sind. Eine steuerliche Gleichbehandlung mit den natürlichen und juristischen Personen sowie den Personenvereinigungen des Privatrechts wäre nicht gewährleistet. Sind doch bei diesen die Pachteinkünfte in jedem Falle zu versteuern, sei es als solche aus Gewerbebetrieb, sei es als solche aus Vermietung und Verpachtung. Bei der Vermietung einzelner Gegenstände oder Verpachtung einzelner Rechte bedarf es einer steuerlichen Erfassung der daraus fließenden Einkünfte nicht. Treten doch hier die Körperschaften des öffentlichen Rechts nicht als Eigentümer der wesentlichen materiellen und immateriellen Werte des Pächterbetriebes in Wettbewerb mit Betrieben in privater Hand ³⁾. Der von der Rechtsprechung nach dem Kriterium der Inventarbeschaffung vorgenommenen Abgrenzung ist daher grundsätzlich zuzustimmen. Allerdings sollte man nach der hier vertretenen Auffassung

1) RFH-Urt. v. 23.8.1939, I 143/36, RStBl. 1939 S. 1039

2) RFH-Urt. v. 26.9.1939, I 332/38, RStBl. 1940 S. 444;

RFH-Urt. v. 10.10.1939, I 204/37, RStBl. 1940 S. 60;

RFH-Urt. v. 25.3.1941, I 444/40, RStBl. 1941 S. 501;

BFH-Urt. v. 14.3.1956, I 40/55 U, BStBl. 1956 III S. 105

3) Vgl. die Ausführungen S. . . . Geht man allerdings von der steuerlichen Gesamtbelastung aus, so müssen auch diese Einkünfte erfaßt werden. Hat sie doch der private Vermieter zu versteuern, § 22 Ziff. 3 EStG.

den Wettbewerbsgesichtspunkt mehr in den Vordergrund stellen. Unter diesem Blickwinkel betrachtet, würde die Überlassung eines Lichtspieltheaters mit der erforderlichen Bestuhlung den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Ziff. 6 Halbsatz 2 erfüllen ¹⁾.

Die Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind von der Vermögensteuer mit Ausnahme der Kreditanstalten des öffentlichen Rechts, § 1 Abs. 1 Ziff. 2 f VStG, befreit ²⁾. Eine Feststellung des Einheitswertes hat bei ihnen nur zu erfolgen, wenn sie gewerbesteuerpflichtig sind, das heißt, wenn ein Gewerbebetrieb im Sinne des Gewerbesteuergesetzes vorliegt - ein in der Regel nicht anzunehmender Sachverhalt.

Die Betätigung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts kann die Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes erfüllen. Es darf sich jedoch nicht um eine Ausübung öffentlicher Gewalt handeln, § 2 Abs. 3 UStG. Eine solche hat der RfH bei der Verpachtung des Rechts zur Erhebung von Brückengeldern angenommen, da es sich um eine besondere Art der Erhebung einer öffentlichen Abgabe handle ³⁾.

In der Verpachtung von Betrieben ist jedoch grundsätzlich eine hoheitliche Tätigkeit nicht zu erblicken. Die daraus fließenden Entgelte sind daher in aller Regel steuerpflichtig; genügt doch die Tätigkeit des Verpächters grundsätzlich dem umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff.

Hinsichtlich jener Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die von der Gewerbesteuer, § 3 GewStG, und von der Körperschaftsteuer, § 4 KStG, befreit sind, erhebt sich die Frage, ob sich die Steuerfreiheit auch auf jene Teilbetriebe erstreckt, die der Erfüllung der eigentlichen Aufgabe des Betriebes nicht dienen, zum Beispiel bei der Deutschen Bundesbahn die Bahnhofswirtschaften und Kantinen oder bei den Bundesautobahnen die Tankstellen. Die aufgeworfene Frage ist zu verneinen, da die Steuerfreiheit dort eine Grenze finden muß, wo eine andere als die Tätigkeit, die der Grund der Befreiung ist, ausgeübt wird ⁴⁾.

1) Vgl. Blümich-Klein-Steinbring: a.a.O. S. 55

2) Es würde zu weit führen, diese Befreiung auf ihre Berechtigung hin zu untersuchen. Dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität der Steuern wird sie jedenfalls nicht gerecht. Vielleicht wäre eine Aufteilung in Versorgungs- und Hoheitsbetriebe einerseits und in sonstige Betriebe andererseits eine annehmbare Lösung.

3) RfH-Urt. v. 10.9.1926, V A 94/26, Amtl.Slg.Bd. 19 S. 294

4) Vgl. hierzu RfH-Urt. v. 23.4.1940, 1258/39, RStBl. 1940 S. 747

Der tragende Gesichtspunkt, der zu einer Besteuerung der Betriebe der öffentlichen Hand führt, nämlich die grundsätzliche Gleichbehandlung mit den Betrieben in privater Hand, würde sonst nicht zur Geltung kommen. Es ist daher im Einzelfall darauf abzustellen, ob die betreffenden Tätigkeiten zur Durchführung der Haupttätigkeit erforderlich sind. Für den Fall der Verpachtung muß dasselbe gelten, § 1 Abs. 1 Ziff. 6 Halbsatz 2 KStG.

Exkurs: Die Stellung des Pächters

Die Stellung des Pächters im System des Handels- und Steuerrechts ist im Gegensatz zu der des Verpächters grundsätzlich leicht bestimmbar. Die Pächtertätigkeit erfüllt in der Regel die Kriterien des Begriffes der Kaufmannseigenschaft sowie der Unternehmerbegriffe der einzelnen Steuergesetze. Übt er doch die eigentliche Geschäftstätigkeit aus. Im vorliegenden Rahmen genügt eine Aufzählung der Voraussetzungen der Kaufmanns- bzw. Unternehmereigenschaft des Pächters. Auf eine jeweilige ausführliche Begründung kann verzichtet werden.

Der Pächter erfüllt grundsätzlich die Voraussetzungen des Gewerbes. Er ist selbständig. Er hat weitgehende Dispositionsfreiheiten. Er bestimmt selbst im Falle der schlichten Verpachtung den Einsatz der Betriebsmittel. Er trägt die in der Umsatztätigkeit liegenden Risiken. Der Pächter übt die Tätigkeit nachhaltig aus. Hat er doch das Bestreben, die Erwerbsgeschäfte bei nächster sich bietender Gelegenheit zu wiederholen und aus der ständigen Wiederholung der Geschäfte eine Erwerbsquelle für sich zu machen ¹⁾. Der Pächter übt seine Tätigkeit in aller Regel mit Gewinnerzielungsabsicht aus. Auch genügt sie grundsätzlich dem Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Der Pächter erfüllt somit alle Begriffselemente des Gewerbes.

Er ist Kaufmann nach § 1 HGB, wenn der Gewerbebetrieb eines der in Abs. 2 Ziff. 1 - 9 aufgezählten Arten von Geschäften zum Gegenstand hat, und er die Erwerbsgeschäfte in eigenem Namen führt ²⁾. Gilt sein Gewerbebetrieb nicht schon nach § 1 HGB als Handelsgewerbe, so erwirbt der Pächter die Kaufmannseigenschaft nach § 2 HGB, falls das Unternehmen "nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert" und "die Firma des Unternehmens in das Handelsregister eingetragen worden ist". Hat der Pächter die Kaufmanns-

1) Vgl. S. 17

2) Vgl. S. 10 ff.

eigenschaft, so ist er zur Führung von Büchern nach § 38 ff. HGB verpflichtet, es sei denn, sein Gewerbebetrieb erfordere "nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb" nicht, § 4 Abs. 1 HGB.

Ist eine nichtrechtsfähige Personenvereinigung Pächterin, und erfüllt ihre Tätigkeit die Voraussetzungen eines Handelsgewerbes, so ist sie eine Offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft, wenn ihr Gewerbebetrieb "nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb" erfordert, § 4 Abs. 2 HGB i.V.m. Abs. 1. Das Kriterium des in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebes kann mitunter erst durch Hinzupachtungen erfüllt werden. Eine GbR kann sich auf diese Weise in eine OHG umwandeln. Ist ein nichtrechtsfähiger Verein Pächter, und stellt seine Tätigkeit als Pächter ein Handelsgewerbe dar, das er in seinem Namen betreibt, so entsteht eine OHG, jedenfalls in den Beziehungen zur Außenwelt ¹⁾.

Wurde einem Verein die Kaufmannseigenschaft beigelegt, so ist er Kaufmann kraft Rechtsform; seine Tätigkeit als Pächter hat auf seine Kaufmannseigenschaft keinen Einfluß. Unterliegt eine juristische Person des Privatrechts nicht als solche dem Handelsrecht, so kann sie im Falle der Pacht eines Betriebes insoweit Kaufmann sein, als ihre Tätigkeit als Pächter den Voraussetzungen eines Handelsgewerbes genügt.

Bei pachtenden natürlichen Personen oder nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen - mit Ausnahme der nichtrechtsfähigen Vereine - ist jeweils zu prüfen, ob die Tätigkeit den Anforderungen eines Gewerbebetriebes im Sinne des Gewerbesteuergesetzes genügt. Diese Anforderungen sind jedoch grundsätzlich als vorliegend zu erachten, wie die eingangs zu diesem Exkurs gemachten Erörterungen gezeigt haben. Dasselbe gilt für die pachtenden Körperschaften des öffentlichen Rechtes.

Pachten die in § 2 Abs. 3 GewStG aufgezählten sonstigen juristischen Personen des Privatrechts oder der nichtrechtsfähige Verein, so hat ihre bzw. seine Tätigkeit nicht die weit strengeren Voraussetzungen des Gewerbebetriebes zu erfüllen, sie braucht lediglich den Anforderungen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes zu genügen. Bei den in § 2 Abs. 2 Ziff. 2 GewStG bezeichneten juristischen Personen schließlich ist die Gewerbesteuerpflicht unabhängig von dem Umfang ihrer Tätigkeit als Pächter. Sie sind um ihrer Rechtsform willen gewerbesteuerpflichtig.

1) Vgl. die Ausführungen S. 13

Ist die Tätigkeit des Pächters als Gewerbebetrieb im Sinne des Einkommensteuergesetzes anzusehen, so sind die Einkünfte des pachtenden Einzelunternehmers bzw. der an einer pachtenden Mitunternehmerschaft beteiligten Mitunternehmer als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen. Sollte in Ausnahmefällen ein Gewerbebetrieb nicht vorliegen, so bezieht der Pächter sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Ziff. 3 EStG. Ist doch ein angemessenes Verhältnis von Leistung und Gegenleistung als vorliegend zu erachten.

Ist der Pächter eine der in § 1 KStG aufgezählten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, so sind seine Einkünfte, unabhängig von der ausgeübten Tätigkeit, körperschaftsteuerpflichtig. Eine Ausnahme liegt einmal bei der Pacht durch Körperschaften des öffentlichen Rechts vor. Die Tätigkeit des Pächters muß hier den Anforderungen eines Betriebes gewerblicher Art genügen. Zum anderen liegt eine Ausnahme vor bei den durch § 4 Abs. 1 Ziff. 6 KStG von der Körperschaftsteuer insoweit befreiten Körperschaften Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, als sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht unterhalten. Bei ihnen muß die Pächtertätigkeit den Anforderungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes genügen.

Erfüllt die Tätigkeit des Pächters die Anforderungen eines Gewerbebetriebes, so bilden die ihm gehörenden Wirtschaftsgüter eine wirtschaftliche Einheit des Betriebsvermögens. Auch im Falle der Verpachtung zum Schätzwert, bei der die vom Pächter angeschafften Anlagegüter gemäß § 588 Abs. 2 BGB in das Eigentum des Verpächters übergehen und wirtschaftliches Eigentum des Pächters grundsätzlich nicht anzunehmen ist ¹⁾, hat der Pächter Betriebsvermögen. Es besteht vornehmlich in den Umlaufwerten sowie in den gegenüber dem Verpächter entstehenden Forderungen bzw. Verpflichtungen ²⁾.

Der Pächter eines Betriebes erfüllt die Voraussetzungen des umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriffes. Er hat grundsätzlich die Fähigkeit, Organträger bzw. Organ im Sinne der Organtheorie zu sein, es sei denn, seine Unternehmungsform steht dem entgegen.

1) Vgl. die Ausführungen S.74 ff.

2) Im einzelnen muß auf die Ausführungen S.78 ff. verwiesen werden.

ZWEITER TEIL

PROBLEME DER BILANZIERUNG BEI PÄCHTER UND VERPÄCHTER

In diesem zweiten Teil der Arbeit sollen die spezifisch das Pachtverhältnis betreffenden bilanziellen Fragen erörtert werden. Im Vordergrund stehen dabei die materiellen Probleme der Gewinnermittlung. Auf bilanztechnische Fragen wird nur insoweit eingegangen, als es zur Ab-
rundung des Stoffes erforderlich erscheint. Allerdings sind die gewonnenen Ergebnisse auf Ihre praktische Durchführbarkeit hin zu untersuchen.

Sowohl beim Pächter als auch beim Verpächter wird davon ausgegangen, daß eine Buchführung vorliegt, die mindestens den Anforderungen des § 161 AO entspricht. Die sich bei dem Fehlen einer entsprechenden Buchführung ergebenden bilanziellen Fragestellungen sind unter einem besonderen Gliederungspunkt zu untersuchen.

Bezüglich der Buchführungspflicht des Pächters kann auf die Bestimmungen der §§ 160, 161 AO verwiesen werden. Der Kreis der zur Buchführung verpflichteten Verpächter umfaßt bei Beachtung der derzeitigen Rechtsprechung die verpachtenden Formkaufleute und jene Verpächter, die einen Gewerbebetrieb im Sinne des Gewerbesteuergesetzes betreiben, insbesondere also die an einer Pachtgesellschaft wesentlich beteiligten Verpächter ¹⁾. Bei den Verpächtern, die nicht Kaufleute kraft Rechtsform sind, müssen jedoch entweder die Voraussetzungen des § 160 AO oder die des § 161 AO erfüllt sein. Bei einer Behandlung der Einkünfte des Verpächters als solche aus Gewerbebetrieb würde der Kreis der buchführungspflichtigen Verpächter erheblich erweitert. Sie könnten außerdem freiwillig mit Bedeutung für die Einkunftsermittlung Bücher führen. Im einzelnen kann auf die Ausführungen des ersten Teiles verwiesen werden.

Die wenigen Fragen der Bilanzierung bei der schlichten Verpachtung sowie die der bilanziellen Behandlung des Umlaufvermögens sollen jeweils unter einem besonderen Gliederungsgesichtspunkt erörtert werden. Die Ausführungen des zweiten Teiles beziehen sich daher mit der gemachten Einschränkung auf die Anlagewerte bei der Verpachtung zum Schätzwert.

Bezüglich der bewertungsrechtlichen Fragen kann auf die gewonnenen Ergebnisse weitgehend verwiesen werden. Die sich ergebenden Besonderheiten sollen im Anschluß an die Erörterungen der bilanziellen Probleme in einem Exkurs dargestellt werden.

1) Vgl. die Ausführungen S. 22 f.

I. Die in Rechtsprechung und Literatur vertretenen

Auffassungen und ihre Kritik

Bezüglich der Bilanzierung bei Pachtverhältnissen wurden von der Rechtsprechung im Laufe der Zeit zwei grundsätzliche Auffassungen vertreten. Sie sind im folgenden darzustellen und kritisch zu würdigen.

A. Die Rechte und Pflichten aus dem Pachtvertrag als Kriterium für die Bilanzierung

Insbesondere in dem Urteil vom 27.3.1928 ¹⁾ verlangte der RFH unter Hinweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eine Aktivierung der Pächteranschaffungen beim Verpächter. "Nach den Grundsätzen kaufmännischer Buchführung muß dieser Vermögenszuwachs bei der Gesellschaft m.b.H. (der Verpächterin - der Verfasser) durch Aktivierung berücksichtigt werden."

Ihre gleichzeitige Bilanzierung beim Pächter kann bei konsequenter Durchführung dieser Auffassung nicht erfolgen. Von dem Pachtvertrag als gegenseitigem Vertrag ausgehend, forderte der RFH eine Bilanzierung von Rechten und Pflichten insoweit, als sie sich nicht decken ²⁾. Eine solche Ungleichheit sah er bei Anschaffungen des Pächters als eingetreten an. Der Pächter nämlich, so argumentierte er, werde durch die zinslose Nutzung von Vermögensgegenständen begünstigt. Er hatte daher ein Pachtrecht zu aktivieren. Der Verpächter konnte dementsprechend die Pflicht zur zinslosen Überlassung passivieren.

Der Ansatz des Pachtrechtes beim Pächter bzw. des passiven Ausgleichpostens beim Verpächter sollte in Höhe der vom Pächter getätigten Ausgaben erfolgen. Auf diese Weise wurden die beim Verpächter zu aktivierenden Pächteranschaffungen in ihrer Wirkung auf den Erfolg neutralisiert.

Beim Pächter sollten sich die jährlichen Abschreibungen des Pachtrechtes nach der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes richten, im Falle einer kürzeren Pachtdauer nach dieser. Der beim Verpächter des Einflusses der Ertragslosigkeit wegen einzusetzende passive Ausgleichsposten war jeweils entsprechend der Nutzungsdauer bzw. der kürzeren Pacht-

¹⁾ I A 475/27, Amtl.Slg. Bd. 23 S. 196

²⁾ Vgl. auch RFH-Urt. v. 11.5.1927, VI A 152/27, Amtl. Slg. Bd. 21 S. 163

dauer aufzulösen. Die aktivierten Vermögensgegenstände waren entsprechend ihrer Nutzungsdauer abzuschreiben.

Die wiedergegebene Auffassung des RFH, obwohl von ihm selbst aufgegeben, hat nicht aufgehört, in den Argumentationen eine Rolle zu spielen ¹⁾. Es ist ein besonderes Verdienst dieser Rechtsprechung, den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in den Vordergrund der Erörterungen gestellt zu haben. Im Gegensatz dazu wurde in den Dreißigerjahren und in der Folgezeit der Frage nach Beachtung dieses tragenden Grundsatzes der steuerlichen Gewinnermittlung keine Aufmerksamkeit geschenkt ²⁾.

Bei dem Abstellen des RFH auf die gegenseitigen Rechte und Pflichten im Sinne von Nutzungsrechten bzw. Pflichten zur Nutzungsüberlassung hat die Kritik anzusetzen. Die Bilanz soll die Lage des Vermögens des Kaufmanns ersichtlich machen ³⁾, § 38 HGB. Die Bilanzierung hat daher unter dem Kriterium entstehender und vergehender **V e r m ö g e n s -**rechte bzw. **v e r m ö g e n s m ä ß i g e r** Verpflichtungen der Parteien zu erfolgen. Bei dem Abstellen auf Nutzungsrechte und Überlassungsverpflichtungen dagegen steht die Verwendung der Vermögensgegenstände im Blickpunkt der Behandlung. Auf diese kann es jedoch bei der grundsätzlichen Frage nach der Bilanzierung nicht ankommen ⁴⁾. Auch kann die Ertragsfähigkeit bzw. Ertragslosigkeit ein Kriterium nicht abgeben. In einer modifizierten Einnahmen- und Ausgabenrechnung, wie sie die Steuerbilanz darstellt, gilt es, Einnahmen und Ausgaben periodengerecht abzugrenzen. Die Ertragsfähigkeit des investierten Kapitals zeigt der sich errechnende Erfolg.

In vermögensmäßiger Hinsicht kann eine Partei entweder nur einen Ausgleichsanspruch oder aber nur eine Ausgleichsverpflichtung haben. Es ergibt sich dies aus der Natur der Verpachtung zum Schätzwert. Der Ausgleichsbetrag wird durch Vergleich zweier Schätzwerte ermittelt. Bezüglich der einzelnen Vermögensgegenstände liegen entweder positive oder negative Verrechnungsbestandteile vor. Ausgleichsanspruch bzw. Ausgleichsverpflichtung sind eine Funktion des eingetretenen Verschleißes

1) Vgl. Urt. v. FG Hannover v. 2.4.1954, III 46-47/51, EFG 1953/54 S. 267; Blümich-Falk: a.a.O. § 4 Anm. 13

2) Vgl. die Ausführungen S. 81 ff.

3) Es bedarf keiner weiteren Ausführungen darüber, daß die Bilanz keine Vermögensaufstellung im Sinne eines Status ist. Es wird hier lediglich darauf hingewiesen, daß Vermögensrecht und nicht Nutzungsrecht zu bilanzieren sind.

4) Die Verwendung (Zwecksetzung) von Vermögensgegenständen - in einem anderen Sinne jedoch verstanden - hat allerdings Bedeutung für die Frage der Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen.

und der erfolgten Anschaffungen des Pächters. Dem Pächter muß es daher möglich sein, bei eingetretenem Verschleiß den Ausgleichsposten, der passiv oder aktiv sein kann, zu seinen Ungunsten erfolgsmindernd zu verändern. Andererseits müssen die in das Eigentum des Verpächters übergehenden Anschaffungen den Ausgleichsposten verbessern. Der Verpächter seinerseits kann bei der Bilanzierung nicht unberücksichtigt lassen, daß die in sein bürgerlich-rechtliches Eigentum übergehenden Wirtschaftsgüter sein vermögensmäßiges Recht vermindern bzw. seine vermögensmäßige Verpflichtung erhöhen, und daß der vom Pächter zu tragende Verschleiß seine vermögensmäßige Stellung verbessert.

Das Kriterium entstehender und vergehender vermögensmäßiger Rechte und Pflichten ist umfassend genug, um sämtliche Vorgänge zu erfassen, nicht jedoch der Gesichtspunkt von Nutzungsrechten bzw. Überlassungsverpflichtungen. So ist das bei Pächteranschaffungen anzusetzende Pachtrecht während der Pachtdauer abzuschreiben; muß es doch logischerweise mit dieser enden. Der gegebenenfalls entstehende Ausgleichsanspruch durch Zusatzanschaffungen und verbesserte Anschaffungen kann nicht berücksichtigt werden. Es erfolgt so ein zu hoher Ansatz der Aufwendungen beim Pächter.

In gleicher Weise unbefriedigend sind die Auswirkungen beim Verpächter. Es ergeben sich nämlich positive Erfolgswirkungen entsprechend der rascheren Auflösung des Ausgleichspostens bezüglich jener Wirtschaftsgüter, deren Nutzungsdauer die Pachtdauer übersteigt. In Wirklichkeit liegen hier indes negative Verrechnungsbestandteile vor. Ist doch der Wert dieser Wirtschaftsgüter bei dem zu Pachtende zu ermittelnden Schätzwert anzusetzen.

Bei den bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgütern wird die Unhaltbarkeit einer Bilanzierung unter dem Gesichtspunkt von Nutzungsrechten und Überlassungsverpflichtungen besonders deutlich. Das Nutzungsrecht des Pächters endet mit dem Ausscheiden dieser Güter. Will man hier zu wirtschaftlich vertretbaren Ergebnissen kommen, so muß man so etwas wie ein negatives Nutzungsrecht konstruieren, das während der Abnutzung dieser Güter entsteht. Ein derartiges, in sich widerspruchsvolles Vorgehen, ist gänzlich indiskutabel. Stellt man auf die Pachtzinsgestaltung ab, so könnte man bei einer der Auffassung des RPH entsprechenden Auslegung zu der Passivierung eines Ausgleichspostens wegen überhöhten Pachtentgeltes kommen. Auch eine derartige Interpretation ist nicht haltbar. Ist doch der vom Pächter bei wirtschaftlicher Beur-

teilung zu zahlende Pachtzins nicht überhöht. Der Pachtzins enthält keine Vergütung für den eintretenden Verschleiß. Der Pächter hat deshalb für die Substanzminderungen aufzukommen.

Beim Verpächter ergeben sich ebenfalls nicht lösbare Schwierigkeiten. Er hat nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung die übergebenen Vermögensgegenstände abzuschreiben. Bei einem bloßen Abstellen auf die Überlassungsverpflichtung bleibt für eine neutralisierende Aktivierung kein Raum. Eine positive Überlassungsverpflichtung sowie das Abstellen auf die Pachtzinszahlungen sind in sich unhaltbar.

Die Untersuchung gelangt somit zu dem Ergebnis, daß eine Bilanzierung unter dem Kriterium von Nutzungsrechten und Überlassungsverpflichtungen nicht vertretbar ist. Sie hat unter dem Gesichtspunkt entstehender vermögensmäßiger Ausgleichsansprüche bzw. Ausgleichsverpflichtungen zu erfolgen.

B. Die unmittelbare Bilanzierung der Neuanschaffungen sowie die Rückstellungsbildung beim Pächter und das Ruhen der Werte beim Verpächter

1. Darstellung der diesbezüglich in Rechtsprechung und Literatur vertretenen Auffassungen

Die Begründung, der Pächter habe bei von ihm vorgenommenen Anschaffungen eine Verbesserung seines Pachtrechtes, einen Mehrwert seines Nutzungsrechtes, erlangt, wird in der steuerlichen Diskussion der Folgezeit immer wieder gegeben. Sie tritt aber völlig in den Hintergrund gegenüber der Ende der Zwanzigerjahre einsetzenden Argumentation, der Pächter sei wirtschaftlicher Eigentümer der von ihm beschafften Vermögensgegenstände geworden. Er habe eine weitgehende Sachherrschaft; so könne er den Zeitpunkt der Anschaffungen festsetzen sowie einzelne Wirtschaftsgüter veräußern, und im übrigen wie ein Eigentümer über die gepachteten Gegenstände bestimmen ¹⁾. Becker äußert sich positiv zu der gegebenen Begründung. Die Argumentation, das Pachtrecht sei erhöht,

1) RFH-Urt. v. 4.8.1933, VI A 1020/32, StW 1933 Nr. 694;
RFH-Urt. v. 30.1.1929, VI A 517/28, RStBl. 1929 S. 367;
bezüglich landwirtschaftlicher Betriebe:
RFH-Urt. v. 19.8.1931, VI A 1573/31, RStBl. 1931 S. 925;
RFH-Urt. v. 20.4.1933, VI A 1039/32, RStBl. 1933 S. 638;
RFH-Urt. v. 9.2.1944, VI 254/43, RStBl. 1944 S. 410;
RFH-Urt. v. 19.8.1942, VI 458/41, StW 1942 Nr. 363;
vgl. auch Kapp: "Zurechnung im Steuerrecht", DSt 2 1942, S. 529

bezeichnet er als Notbehelf ¹⁾. Als durchaus herrschende Meinung bildet sich heraus, der Pächter habe die von ihm gemachten Anschaffungen zu aktivieren und abzuschreiben, ohne daß im einzelnen noch Begründungen für eine solche Handhabung gegeben werden ²⁾. Schließlich wird die Auffassung vertreten, es sei für die Frage der Aktivierung und Abschreibung lediglich auf die zwischen Pächter und Verpächter getroffenen Vereinbarungen abzustellen. Auf das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums beim Pächter komme es nicht an. Entscheidend sei, daß der Pächter wirtschaftlich die Abnutzungen trage ³⁾.

Zur Diskussion steht immer wieder die Frage, ob die Bemessung der Abschreibungen an der Nutzungsdauer des einzelnen Wirtschaftsgutes zu orientieren, oder ob eine kürzere Pachtdauer zu berücksichtigen sei. Gegen eine Ausrichtung an der kürzeren Pachtdauer wird geltend gemacht, die Dauer des Pachtverhältnisses sei in der Regel nicht bestimmbar, da einerseits die im Vertrag vorgesehene Pachtdauer normalerweise verlängert werde, und da andererseits die Möglichkeit einer vorzeitigen Kündigung bestehe. Die Rechtsprechung pflegt, dem Vorsichtsprinzip folgend, ein Ausrichten an der mutmaßlichen Pachtdauer zuzulassen ⁴⁾. Sie billigt auch das der Bilanzierung bei Heimfallbetrieben entsprechende Verfahren einer Abschreibung nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer unter gleichzeitiger Bildung einer jährlich anwachsenden Rückstellung für die Rückgabeverpflichtung. Im Zeitpunkt der Rückgabe sollen sich die Summe der Buchwerte der Anlagen und die gebildete Rückstellung Größenmäßig entsprechen ⁵⁾.

Uneinigkeit besteht darüber, ob der Pächter auch die vom Verpächter übernommenen Gegenstände bilanzieren und abschreiben könne. Recht häufig wird sowohl die Aktivierung als auch die Geltendmachung von Abschreibungen mit dem Hinweis verneint, beim Pächter würden bezüglich dieser Wirtschaftsgüter Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht

-
- 1) Becker: "Zur Rechtsprechung", StW 1933 Teil I Sp. 1255
 - 2) RFH-Urt. v. 8.5.1941, IV 10/41, RStBl. 1941 S. 548
 - 3) BFH-Urt. v. 7.3.1957, IV 511/55 U, BStBl. 1957 III S. 392; vgl. Littmann, Eberhard: a.a.O. § 7 Anm. 18
 - 4) RFH-Urt. v. 19.8.1931, CI A 1573/31, RStBl. 1931 S. 925; Urt. des FG Hannover v. 2.4.1954, III 46-47/51, EFG 1953/54 S. 267; vgl. auch BFH-Urt. v. 19.11.1953, IV 360/53 U, BStBl. 1954 III S. 18; vgl. ferner: Böttcher: "Steuerliche Zweifelsfragen der Betriebsaufspaltung", RWP-Blattei, 14 D Unternehmens-Formen 14 c
 - 5) RFH-Urt. v. 16.9.1930, I A 79 u. 80/30, RStBl. 1930 S. 717

vorliegen ¹⁾. Dieser Auffassung versuchte insbesondere Böttcher ²⁾ mit dem Argument zu begegnen, der Pächter sei wirtschaftlicher Eigentümer geworden ³⁾. Böttcher führt aus, die Fragestellung könne nicht heißen: AfA oder keine AfA; sie müsse vielmehr lauten: Wem steht die AfA zu? Dem Verpächter könne sie bei der Verpachtung zum Schätzwert nicht zugerechnet werden, da er die Wertminderungen wirtschaftlich nicht trage. Sie sei daher dem Pächter zuzugestehen. Allerdings ist Böttcher in seiner Auffassung, der Pächter sei wirtschaftlicher Eigentümer der Anlagen geworden, nicht konsequent. An einer anderen Stelle nämlich lehnt er die Bilanzierung des Geschäftswertes beim Pächter mit der Begründung ab, dieser sei für den Pächter ein fremdes Wirtschaftsgut ⁴⁾.

Neben der Verrechnung von Abschreibungen, sei es bezüglich eines aktivierten Pachtrechtes, sei es hinsichtlich aktivierter Anlagegüter, kann der Pächter nach ständiger Rechtsprechung die ihm obliegende Pflicht zur Vornahme von Ersatzbeschaffungen durch Bildung von Rückstellungen berücksichtigen. Wenn auch die grundsätzliche Möglichkeit derartiger Rückstellungsbildungen gegeben ist, so erfolgte doch ihre Anerkennung im Laufe der Zeit unter verschiedenen Beurteilungskriterien, die zu erheblich unterschiedlichen materiellen Auswirkungen führten. Die angewandten Beurteilungskriterien werden weitgehend entsprechend der Variierung der allgemeinen Grundsätze für die Zulässigkeit von Rückstellungsbildungen abgewandelt.

Der RFH stellte bei der Anerkennung von Rückstellungen auf das grundsätzliche Vorliegen einer rechtsverbindlichen Verpflichtung am Bilanzstichtag ab. Dieses Erfordernis erwies sich jedoch als zu eng und wurde von ihm schließlich für einige Fälle dahin aufgelockert, daß die Schuld am Bilanzstichtag noch nicht rechtsverbindlich entstanden sein muß, sondern daß es vielmehr genügt, "daß eine wirtschaftlich das abgelaufene Jahr betreffende Schuld entsteht" ⁵⁾.

1) Vgl. Littmann, Eberhard: a.a.O. § 7 Anm. 18; Urt. des FG Hannover v. 2.4.1954, III 46-47/51, EFG 1953/54 S. 267; im Urteil des RFH v. 4.8.1933, VI A 1020/32, StW 1933 Nr. 694 wird die Nichtaktivierung beim Pächter als Selbstverständlichkeit vorausgesetzt.

2) Böttcher, Conrad: a.a.O. C II

3) Derselben Auffassung sind: Gehrke, Fritz: "Rückstellungen für Pachtanlage-Erneuerungskosten im Rahmen eines Betriebsbenutzungsvertrages" FR 1956 S. 56 ff.; Henniger: a.a.O., S. 1170 und Knoppe, Helmut: a.a.O., S. 42 ff. und S. 48 ff.

4) Böttcher, Conrad: "Aktuelle Probleme zu Fragen der Betriebsaufspaltung", RWP-Blattei, 14 D Unternehmens-Formen 14

5) Vom Verfasser hervorgehoben. Zitiert aus dem in Fußnote 1) S. 71 angeführten Urteil.

So anerkannte der RFH Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen ¹⁾, Planierungsrückstellungen im Bergbau ²⁾, Rückstellungen einer Zuckerfabrik, die mit einer Nacherzeugung oder einem Barausgleich zu rechnen hatte, weil sie ihrer Verpflichtung zur Futtermittelerzeugung nicht nachgekommen war ³⁾.

In den angeführten Fällen genügt also bereits die wirtschaftliche Verursachung der Schuld. Bezüglich der Rückstellungsbildung des Pächters für vorzunehmende Ersatzbeschaffungen indes, hat der RFH nicht auf das Kriterium der wirtschaftlichen Verursachung, sondern auf das der bürgerlich-rechtlichen Einklagbarkeit abgestellt. Die Rückstellungsbildung sollte erst möglich sein, "wenn auf Grund des Pachtvertrages für den Verpächter ein Anspruch ... auf Neubeschaffung bestimmter unbrauchbar gewordenen Pachtgegenstände entstanden ist" ⁴⁾. Der Pächter mußte mit der Anschaffung bereits im Rückstande sein, da ein derartiger Anspruch erst entsteht, wenn die Grundsätze der Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft den Erwerb eines Vermögensgegenstandes notwendig machen ⁵⁾. Der RFH argumentierte mitunter, der Pächter nehme die Anschaffungen im eigenen Interesse vor, um eine größere Wirtschaftlichkeit der Anlagen zu erzielen ⁶⁾.

Mit dem Urteil des OFH vom 28.2.48 ⁷⁾, die Zulässigkeit von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen betreffend, gelangte eine neue Variante in die Argumentation der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Der OFH stellte auf das Vorliegen eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsgutes ab. Im betreffenden Fall wurde dieses Kriterium als nicht erfüllt angesehen, da unterlassene Instandhaltungen in Verbindung mit dem Bilanzansatz des betreffenden Wirtschaftsgutes zu sehen seien.

-
- 1) RFH-Urt. v. 23.11.1937, I A 110/36, RStBl 1938 S. 5;
die Bildung von Rückstellungen bei entstehenden Pensionsverpflichtungen betreffend.
 - 2) RFH-Urt. v. 28.11.1939, I 232/39, RStBl. 1940 S. 537;
RFH-Urt. v. 25. 2.1941, I 322/40, Amtl. Slg. Bd. 50 S. 97.
 - 3) RFH-Urt. v. 9.11.1943, I 147/43, RStBl. 1944 S. 149
 - 4) RFH-Urt. v. 9.10.1934, I A 237/33, RStBl. 1935 S. 699;
weitere Entscheidungen:
RFH-Urt. v. 10.10.1930, I A 165/30, RStBl. 1931, S. 118;
RFH-Urt. v. 8.10.1931, I A 40/31, RStBl. 1932, S. 20;
RFH-Urt. v. 28. 6.1932, I A 324/31, RStBl. S. 949
 - 5) Reichsgerichtsräte-Kommentar: "Das Bürgerliche Gesetzbuch",
10. Aufl., Berlin 1953 § 588 Anm. 3
 - 6) RFH-Urt. v. 28.6.1932, I A 324/31, RStBl. 1932 S. 949;
RFH-Urt. v. 9.10.1934, I A 237/33, RStBl. 1935 S. 699.
 - 7) I 10/47, StW 1948 Nr. 5

In Anwendung des Kriteriums eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsgutes gelangt der BFH zu einer Anerkennung von Rückstellungen für Abraumrückstand ¹⁾. Er verweist auf ein zum Bewertungsrecht ergangenes Urteil des OFH, das eine Rückstellung für Entrümmungsausgaben anerkennt.

Das Merkmal der bewertungsfähigen Last führt auch zu einer Änderung in der Beurteilung von Rückstellungen des Pächters für Ersatzbeschaffungen. Das Entstehen einer solchen wird entsprechend der Abnutzung der gepachteten Wirtschaftsgüter in einem Grundsatzurteil unter Hinweis auf die dynamische Bilanzauffassung anerkannt ²⁾.

Sowohl der RFH ³⁾ als auch der BFH ⁴⁾ anerkennen bezüglich der Höhe der zu bildenden Rückstellungen eine Ausrichtung an dem Preis der zu beschaffenden Wirtschaftsgüter, da die historischen Anschaffungswerte für die Höhe der Verpflichtung nicht bestimmend seien. Dieser Auffassung wird vom Schrifttum zugestimmt ⁵⁾.

Nicht geändert haben sich im Laufe der Zeit die Anforderungen der Rechtsprechung an die Konkretisierbarkeit des zur Rückstellung berechtigenden Grundes. So genügt nach der Rechtsprechung des RFH "nicht bereits die entfernte Möglichkeit einer Inanspruchnahme oder eines Verlustes zur Rechtfertigung einer Rückstellung" ⁶⁾. Dieser Grundsatz wurde wiederholt ausgesprochen ⁷⁾. Der BFH wendet ihn ebenso auf den veränderten Rückstellungsbegriff an ⁸⁾. Für künftig mögliche, aber nicht konkretisierbare Belastungen eines Unternehmens soll eine Rückstellung

1) Urt. v. 26.6.1951, I 54/51 S, BStBl. 1951 S. 211.

Die gleiche Argumentation verwendet BFH-Urt. v. 31.5.1954, IV 549/53 U, BStBl. 1954 III S. 222

2) BFH-Urt. v. 19.7.1955, I 149/54 S, BStBl. 1955 III S. 266

3) RFH-Urt. v. 8.10.1931, I A 40/31, RStBl. 1932 S. 20

4) Vgl. die in Fußnote 2 zitierte S-Entscheidung

5) Birkholz: "Zur Rückstellung für Wiederbeschaffungskosten bei Betriebsaufspaltungen", RWP-Blattei, 14 D Unternehmungs-Formen 14 c; Henniger: "Rückstellungen für Ersatz gepachteter Betriebsgegenstände und Abschreibungen auf Pachtgegenstände", DB 1955 S. 1169; Gehrke, Fritz: "Rückstellungen für Pachtanlage - Erneuerungskosten im Rahmen eines Betriebsbenutzungsvertrages", FR 1956 S. 56

6) RFH-Urt. v. 14.1.1942, VI 382/41, RStBl. 1942 S. 183

7) Vgl. ferner: RFH-Urt. v. 18.8.1933, VI A 736/33, RStBl. 1933 S. 1205; RFH-Urt. v. 9.5.1944, I 196/43, RStBl. 1944 S. 620

8) So Urt. v. 7.9.1954, I 50/54 U, BStBl. 1954 III S. 330 und Urt. v. 25.9.1956, I 122/56 U, BStBl. 1956 III S. 333. In der ersten Entscheidung werden Rückstellungen für künftig mögliche Verpflichtungen auf Grund des Kündigungsschutzgesetzes, in der zweiten solche für künftig mögliche Sozialleistungen nicht anerkannt.

nicht gebildet werden können. Diese Auslegungsregel ist für die vorliegende Arbeit besonders festzuhalten.

Seit der Annahme wirtschaftlichen Eigentums beim Pächter vertritt die Rechtsprechung die Auffassung, daß die beim Verpächter zu Pachtbeginn vorhandenen Werte ruhen sollen. Der Verpächter ist zur Vornahme von Abschreibungen nicht berechtigt, da er einen Anspruch auf Ersatz sämtlicher Wertminderungen hat. Die Anschaffungen des Pächters werden als innerer Betriebsvorgang beim Pächter angesehen ¹⁾.

Gehen die vertraglichen Abmachungen dahin, daß der Pächter zum Ersatz des eingetretenen Verschleißes zwar nicht verpflichtet ist, jedoch bei Pachtende sämtliche vorhandene Vermögensgegenstände entschädigungslos auf den Verpächter übergehen sollen, so gesteht die Rechtsprechung die Abschreibungen bezüglich der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter dem Verpächter zu. Die vom Pächter angeschafften Wirtschaftsgüter sollen von ihm entsprechend der Nutzungsdauer bzw. der kürzeren Pachtdauer abgeschrieben werden können ²⁾.

2. Kritische Würdigung der dargestellten Auffassungen

a. Die bilanzielle Handhabung beim Pächter

Die Kritik an der bilanziellen Handhabung beim Pächter versucht nachzuweisen, daß die für die Aktivierung der Pächteranschaffung gegebene Begründung, der Pächter sei wirtschaftlicher Eigentümer der Vermögensgegenstände, nicht haltbar ist. Sie hat sich ferner mit der pragmatischen Begründung der Aktivierung und Abschreibung beim Pächter sowie mit der erfolgenden Rückstellungsbildung auseinanderzusetzen. Schließlich hat sie darzutun, daß die Aktivierung beim Pächter in Kollision mit dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz geraten kann.

-
- 1) RPH-Urt. v. 30.1.1929, VI A 517/28, RStBl. 1929 S. 367;
RPH-Urt. v. 1.2.1934, VI A 1622/32, StW 1934 Nr. 208;
RPH-Urt. v. 1.2.1934, VI A 1679/32, StW 1934 Nr. 211;
RPH-Urt. v. 8.5.1941, IV 10/41, RStBl. 1941 S. 548;
vgl. ferner: Blümich-Falk: a.a.O. § 5 Anm. 20 S. 288
- 2) RPH-Urt. v. 7.12.1932, VI A 831/32, StW 1933 Nr. 292;
RPH-Urt. v. 2.12.1936, VI A 899/36, RStBl. 1937 S. 435

aa. Das grundsätzliche Fehlen wirtschaftlichen Eigentums beim Pächter ¹⁾

Der bürgerlich-rechtliche Eigentumsbegriff hat ein Herrschaftsrecht über die Sache sowie ein Ausschließungsrecht gegen die Einwirkungen Dritter zum Inhalt, § 903 BGB. Das Herrschaftsrecht äußert sich in einer rechtlichen und in einer tatsächlichen Verfügungsmacht ²⁾. Rechtliche Verfügungsmacht heißt: Der Eigentümer kann die Sache auf einen anderen übertragen, sie herrenlos machen oder Recht anderer an dem Gegenstand ermöglichen. Sie kann für das wirtschaftliche Eigentum nicht Voraussetzung sein. Sicherungsgeber, Treugeber oder Dieb können im Rechtssinne über eine Sache nicht verfügen, und dennoch wird sie ihnen steuerlich zugerechnet, § 11 Ziff. 1 - 4 StAnpG.

Tatsächliche Verfügungsmacht dagegen meint die volle Sachherrschaft, die Möglichkeit der Einwirkung auf die Sache sowie ihrer Abänderung, ihrer Verwaltung und Nutznießung. Sie ist für das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums sowohl Voraussetzung als auch Kriterium. Kommt doch dem Ausschließungsrecht gegen die Einwirkungen Dritter ein begriffsbildendes Moment nicht zu. So hat der Sicherungsgeber bzw. der Treugeber nur über den Sicherungsnehmer bzw. den Treuhänder die rechtliche Möglichkeit, gegen die Einwirkungen Dritter vorzugehen. Seinem Inhalt nach ist somit das wirtschaftliche Eigentum nicht ein Recht, sondern eine bloß tatsächliche Beziehung eines Rechtssubjektes zu einem Wirtschaftsgut ³⁾.

Tatsächliche Sachherrschaft bedeutet, daß der Besitzer wie ein Eigentümer "zu schalten und walten berechtigt ist" ⁴⁾. Die Rechtsstellung des bürgerlich-rechtlichen Eigentümers muß als eine rein formale erscheinen. Die Sachherrschaft muß so umfassend sein, daß der Besitzer auf das Wirtschaftsgut so einwirken kann, wie es seinem Interesse ⁵⁾ entspricht.

- 1) Die insbesondere von juristischen Autoren an dem Begriff des wirtschaftlichen Eigentums geübte Kritik wird hier nicht berücksichtigt, da bei den zur Diskussion stehenden Fragen in Rechtsprechung und Schrifttum gemeinhin dieser Begriff verwandt wird.
- 2) Vgl. Lent, Friedrich: "Sachenrecht", 6. Aufl., München und Berlin 1957, S. 83
- 3) Vgl. Weber, Heinz: "Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht", Diss., Münster 1955, S. 58
- 4) Wie sich die Rechtsprechung auszudrücken beliebt.
RFH-Urt. v. 14.7.1923, II A 137/23, Amtl. Slg. Bd. 12, S. 301;
RFH-Urt. v. 9.2.1926, I A 225/25, Amtl. Slg. Bd. 18, S. 263 (265);
RFH-Urt. v. 28.10.1926, I A 225/26, Amtl. Slg. Bd. 20, S. 1 (2);
RFH-Urt. v. 30.3.1944, III 11/43, RStBl. 1944 S. 507;
BFH-Urt. v. 30.4.1954, III 169/53 U, 6 StBl. 1954 III S. 194
- 5) Vgl. Urt. d. FG Kassel v. 20.8.1953, III 15/53, EFG 1953/54 S. 49 (50)
Rössler: "Zur Bewertung der wirtschaftlichen Einheiten bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden", DStZ (A) S. 7 (8); Schiffbauer: "Zurechnung von Gebäuden auf fremdem Grund u. Boden", DB 1955 S. 736

Die Rechtsprechung verlangt für die tatsächliche Verfügungsmacht neben dem Vorliegen eines objektiven Herrschaftsverhältnisses ein subjektives Element, den Willen (den animus domini, nicht die opinio domini) nämlich, die Herrschaftsgewalt wie ein Eigentümer auszuüben ¹⁾. So wird zum Beispiel der Erwerber eines Grundstücks bei noch fehlender Grundbucheintragung so schalten und walten wie ein bürgerlich-rechtlicher Eigentümer.

Wie ist nun die Stellung des Pächters bei der Verpachtung zum Schätzwert zu beurteilen? Er hat bezüglich einzelner, zur Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft nicht erforderlicher Vermögensgegenstände nicht nur die tatsächliche, sondern außerdem die rechtliche Verfügungsmacht, § 588 Abs. 1 BGB. Hinsichtlich der übrigen Wirtschaftsgüter hat er eine grundsätzliche Einwirkungsmöglichkeit und Pflicht zur Einwirkung zugleich. Er hat sie jedoch so einzusetzen, wie es eine ordnungsmäßige Wirtschaft erfordert. Seine Machtbefugnis geht nur so weit, als es der sich aus dem Vertrag ergebende Wirtschaftszweck notwendig macht. Er hat bei seinen Maßnahmen ständig die Interessen des Verpächters zu beachten. Dem Verpächter indes ist an der Erhaltung der Substanz gelegen. Es pflegen daher Regeln über die Erhaltung der Leistungsfähigkeit der Anlagen aufgestellt zu werden. Von einer Nutzung nach Belieben kann nicht die Rede sein.

Für das wirtschaftliche Eigentum ist aber gerade eine Einwirkungsmöglichkeit nach eigenem Interesse und nach eigenem Belieben erforderlich. So hat der BFH hinsichtlich eines Dauerwohnrechtes das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums verneint, da "von einer Nutzung nach Belieben und damit dem wesentlichen Inhalt des Eigentums" nicht gesprochen werden könne ²⁾.

Die Pflicht zur Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft, deren Nichterfüllung dem Verpächter einen klagbaren Anspruch gibt ³⁾, sowie die im Vertrag normalerweise festgelegten Verpflichtungen zur Substanzerhaltung, die das Interesse des Verpächters in den Vordergrund rücken, bedeuten eine weitgehende Einschränkung der Herrschaftsgewalt des Pächters. Von einer eigentümerähnlichen Stellung kann nicht gesprochen werden. Der Pächter kann nicht "schalten und walten", wie er will.

¹⁾ RFH-Urt. v. 27.11.1924, VI e A 51/24, Amtl. Slg. Bd. 15 S. 111; vgl. von Claer: "Zur Auslegung des Begriffes 'Eigenbesitz' in § 11 Ziffer 4 StAnpG (Wirtschaftliches Eigentum)", DStZ (A) 1958 S. 154.
²⁾ Urteil v. 23.4.1953, IV 494/52 U, BStBl. 1953 III S. 171
³⁾ Vgl. Reichsgerichtsräte-Kommentar: a.a.O. § 588 Anm. 3

Das subjektive Element, der Wille, die Herrschaftsgewalt wie ein Eigentümer auszuüben, liegt bei der Verpachtung zum Schätzwert ebenfalls nicht vor. Die Pflicht zur Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft bedingt geradezu eine Anerkennung fremden Eigentums. Das ständige Ausgerichtetsein der Pächterüberlegungen auf die entstehenden Ausgleichsansprüche weist in dieselbe Richtung. Der Pächter muß mit dem Eigentumsrecht des Verpächters rechnen.

Es ist daher der Rechtsprechung zuzustimmen, die die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum des Pächters, wenn sie als solche zur Diskussion stand, verneinte ¹⁾.

Der Pächter besitzt eben die Wirtschaftsgüter nicht als ihm gehörig, sondern in Ausübung seines Pachtrechtes und damit in Anerkennung fremden Eigentums.

Knoppe begründet seine Auffassung, der Pächter sei wirtschaftlicher Eigentümer, mit der Ersatz- und Erneuerungspflicht des Pächters ²⁾. Wirtschaftliches Eigentum kann jedoch niemals aus Verpflichtungen abgeleitet werden. Es stellt sich vielmehr als eine tatsächliche Beziehung eines Rechtssubjektes zu einem Wirtschaftsgut dar ³⁾. Dieser Auffassung Knoppes widersprechen seine Ausführungen bezüglich vom Pächter errichteter Gebäude, bei denen er im Anschluß an die hierzu ergangene Rechtsprechung für das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums verlangt, daß sie in erster Linie im Interesse des Pächters errichtet werden ⁴⁾ und daß im Pachtvertrag keine Beschränkungen auferlegt sind ⁴⁾. Die Frage nach dem Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums muß jedoch für alle Wirtschaftsgüter einheitlich beurteilt werden.

Aus den bisherigen Ausführungen ergeben sich die Grenzfälle, in denen wirtschaftliches Eigentum des Pächters anzunehmen ist. Er ist wirtschaftlicher Eigentümer bezüglich sämtlicher Vermögensgegenstände, wenn er zur Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft laut besonderer Vereinbarungen nicht verpflichtet ist. Derartige Vertragsgestal-

-
- 1) RFH-Urt. v. 2.9.1939, III 185/39, RStBl. 1940 S. 322; BFH-Urt. v. 7.3.1957, IV 511/55 U, BStBl. 1957 III S. 392. Anderer Auffassung: RFH-Urt. v. 9.2.1944 VI 254/43, RStBl. 1944 S. 410; ebenso sei auf die ständige bewertungsrechtliche Rechtsprechung verwiesen, welche die sich im bürgerlich-rechtlichen Eigentum des Verpächters befindenden Vermögensgegenstände auch dem Verpächter zurechnet. Zweifel sind lediglich hinsichtlich der Frage entstanden, ob sie Betriebsvermögen oder sonstiges Vermögen darstellen. Vgl. die Ausführungen S. 42 ff.
- 2) Knoppe, Helmut: a.a.O., S. 42 ff. (43)
- 3) Vgl. die Ausführungen S. 74
- 4) Knoppe, Helmut: a.a.O., S. 80

tungen stellen jedoch wegen des Interesses des Verpächters an der Substanzerhaltung Ausnahmefälle dar. Wirtschaftliches Eigentum des Pächters ist ferner bezüglich jener Vermögensgegenstände anzunehmen, die zur Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft nicht erforderlich sind ¹⁾. Anlässlich der Buchführung und Bilanzierung kann jedoch nicht jeweils geprüft werden, ob einzelne Wirtschaftsgüter zur Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft nicht oder nicht mehr erforderlich sind. Es erscheint eine einheitliche Handhabung erforderlich.

Für das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums ist die wirtschaftliche Machtstellung der Parteien ohne Einfluß. So wird bei Anwendung der Organtheorie wirtschaftliches Eigentum der Muttergesellschaft nicht angenommen. Es ist daher ohne Belang, ob der Verpächter von dem Pächter beherrscht wird.

Die Untersuchung gelangt somit zu dem Ergebnis, daß die für die Aktivierung und Abschreibung der vom Pächter beschafften Vermögensgegenstände gegebene Begründung, der Pächter sei wirtschaftlicher Eigentümer, nicht haltbar ist. Auf die Inkonsequenz, die darin besteht, den Pächter zwar bezüglich der von ihm vorgenommenen Anschaffungen als wirtschaftlichen Eigentümer anzusehen, nicht jedoch hinsichtlich der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter, sei hingewiesen.

Es geht nicht an, um zu einer Interpretation des vom Pächter zu tragenden Verschleißes zu gelangen, ein Rechtsinstitut zu bemühen, dessen Voraussetzungen grundsätzlich oder weitgehend nicht erfüllt sind. Die Rechtsprechung ist auf diese Weise für den Fall der Verpachtung zum Schätzwert zu einer verschiedenen Auslegung des Inhaltes des wirtschaftlichen Eigentums in Ertragsteuer- und Bewertungsrecht gelangt. Eine solche ist aber bedenklich, wie sich schon aus der Stellung der Zurechnungsvorschriften im Steueranpassungsgesetz ergibt. Hat doch § 11 StAnpG für das gesamte Steuerrecht Geltung. Auch bringt eine derartige Interpretation weitere Schwierigkeiten mit sich. So wurde vom *GrRH* in dem Urteil vom 9.2.1944 ²⁾, das die Verpachtung eines landwirt-

1) Diese Ausführungen befinden sich nicht im Einklang mit dem Urteil des *RfH* v. 2.9.1939, III 185/39, *RStBl.* 1940 S. 322. Der *RfH* sieht die Anwartschaft des Pächters auf das bürgerlich-rechtliche Eigentum gem. §§ 589 Abs. 2, 593 Abs. 2 *BGB* als dem Begriff des wirtschaftlichen Eigentums nicht genügend an. Man sollte jedoch nicht auf die Anwartschaft des Pächters abstellen, sondern auf seine rechtliche und tatsächliche Verfügungsmacht. Eine solche liegt vor, da die betreffenden Vermögensgegenstände "nach den Regeln einer ordnungsmäßigen Wirtschaft ... überflüssig oder zu wertvoll sind."

2) VI 254/43, *RStBl.* 1944 S. 410

schaftlichen Betriebes bedarf, aus der Annahme wirtschaftlichen Eigentums die Konsequenz einer Erfassung der bei Pachtbeginn vorhandenen stillen Reserven beim Verpächter gezogen ¹⁾. Obgleich eine derartige Folgerung nicht zu ziehen sein dürfte ²⁾, macht das genannte Urteil recht deutlich, wie gefährlich es ist, Tatbestände mit einem Rechtsinstitut zu erfassen, dessen Voraussetzungen sie nicht erfüllen.

bb. Die Notwendigkeit einer Bilanzierung der vermögensmäßigen Ansprüche und Verpflichtungen

Außer der Argumentation, der Pächter sei wirtschaftlicher Eigentümer ³⁾, wird für eine Bilanzierung der Pachtgegenstände die Begründung gegeben, es sei entscheidend, daß der Pächter den eintretenden Verschleiß wirtschaftlich zu tragen habe; ob wirtschaftliches Eigentum vorliege, sei unerheblich ³⁾.

Diese durchaus pragmatische Auffassung hat für sich, daß sie die Möglichkeit einer periodengerechten Aufwandserfassung grundsätzlich bietet. Unter rechtlichen Gesichtspunkten und vom bilanztheoretischen Standpunkt aus betrachtet, ist sie indes gänzlich unzulänglich. Es wird jedoch immer Zweifelsfälle geben, in denen eine klare theoretische Fundierung zu anderen Ergebnissen führen wird, wie eine bloß pragmatische Handhabung. Es sei hier insbesondere auf das alsbald anzuschneidende Problem der Bemessung der Ausgabenantizipationen hingewiesen ⁴⁾.

Es wurde bereits dargelegt, daß von der Bilanzierung die zwischen Pächter und Verpächter entstehenden vermögensmäßigen Rechte und Pflichten zu erfassen sind ⁵⁾. Für eine derartige Betrachtung ist unbeachtlich, ob der Verschleiß an vom Verpächter übergebenen Wirtschaftsgütern oder an vom Pächter angeschafften eingetreten ist. Ein Ausgehen von den vermögensmäßigen Rechten und Pflichten hätte die unbefriedigenden Ergebnisse, die vor dem Urteil des BFH vom 19.7.1955 ⁶⁾ erreicht wurden,

1) VI 254/43, RStBl. 1944 S. 410

2) Eine derartige Folgerung ist deshalb nicht zu ziehen, weil es für die Erfassung der stillen Reserven auf die Realisierungsgrundsätze ankommt. Selbst wenn man bei Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums des Pächters eine zu bilanzierende Forderung beim Verpächter annimmt, so bleibt doch die Frage offen, ob durch die Forderungsentstehung eine Gewinnrealisierung erfolgt ist.

3) Vgl. die Ausführungen S.70

4) Vgl. S. 69

5) Vgl. die Erörterungen S.66

6) I 149/54 S, BStBl. 1955 III S. 266. Vgl. die Ausführungen S. 72

überhaupt vermieden. Konnte doch der Pächter eine Rückstellung erst bilden, wenn die Pflicht zur Vornahme einer Ersatzbeschaffung gegeben und einklagbar war. Es erfolgte so hinsichtlich der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter ein Zusammendrängen der Aufwandsverrechnung auf meist nur wenige Jahre, wenn nicht gar auf einen Rechnungsabschnitt ¹⁾. Bezüglich jener Anschaffungen, die an die Stelle bereits vom Pächter vorgenommener Ersatzbeschaffungen traten, erfolgte eine komprimierte Aufwandsverrechnung in Höhe der Anschaffungskosten der ersten Ersatzbeschaffung übersteigenden Betrages ²⁾.

Die Argumentation, der Pächter nehme die Anschaffungen im eigenen Interesse vor, ist zwar bei Abstellen auf die wirtschaftliche Zwecksetzung der Tätigkeit des Pächters als bloße Aussage richtig. Sie ist jedoch für die Bilanzierung unbeachtlich, die in dem zur Diskussion stehenden Falle entsprechend entstehender vermögensmäßiger Verpflichtungen bzw. sich mindernder Rechte eine Aufwandsverrechnung vorzunehmen hat.

Der BFH führt in seinem Urteil vom 19.7.1955 aus, die nunmehr zugelassene Rückstellungsbildung entsprechend der Abnutzung der Wirtschaftsgüter stimme mit den Grundsätzen der dynamischen Bilanzauffassung überein. Bei einer vermögensmäßigen Betrachtung indes entspricht eine derartige Aufwandsverrechnung *a u c h* den Grundsätzen der statischen Bilanzauffassung. Wird doch die vermögensmäßige Situation des Pächters durch den eintretenden Verschleiß verschlechtert.

Der derzeitigen Pächterbilanzierung ermangelt es an einer in sich logischen Ausrichtung. Einerseits aktiviert und verteilt sie die Ausgaben des Pächters für Ersatzbeschaffungen, als ob es sich um eigene Vermögenswerte handelte. Andererseits läßt sie eine jährliche Rückstellungsbildung insoweit zu, als die zu ersetzende Substanzminderung des Ersatzwirtschaftsgutes nicht durch die Abschreibungen gedeckt werden kann. Die Rückstellungen erscheinen als bloßes Residuum.

Die obigen Ausführungen implizieren, daß sich die Aufwandsverrechnung sowohl auf steigende vermögensmäßige Verpflichtungen als auch auf sich mindernde Ansprüche beziehen kann. Die notwendige Aufwandsverrechnung läßt sich daher in systematischer Betrachtung unter die Begriffe Ab-

1) Vgl. Mirre, Ludwig: "Erläuterungen zur Rechtsprechung, B. Zum Körperschaftsteuergesetz", StW 1934, Teil I, Sp. 1637 (1639)

2) Der Grund hierfür liegt in der Möglichkeit des Pächters, bezüglich selbst angeschaffter Wirtschaftsgüter Abschreibungen vornehmen zu können.

schreibungen und Rückstellungen nicht subsumieren. Sicherlich bleibt es dem Pächter unbenommen, einen aktiven und einen passiven Verrechnungsposten zu bilden. Der Vermögensstand ergibt sich dann durch eine Saldierung beider. Der passive Verrechnungsposten kann jedoch begrifflich nicht als Rückstellung angesprochen werden.

Eine vermögensmäßige Betrachtung führt auch nicht zu einem Abstellen auf die Pflicht des Pächters zur Vornahme von Ersatzbeschaffungen; wird doch diese Pflicht durch das Kriterium der Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft bestimmt. Es handelt sich um den Anspruch des Verpächters auf Vornahme einer Handlung. Davon zu unterscheiden sind die vermögensmäßigen Pflichten, die allein Gegenstand der Bilanzierung sein können.

Die unbedingt erforderliche Unterscheidung zwischen der Pflicht zur Vornahme von Anschaffungen zwecks Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft und den entstehenden vermögensmäßigen Pflichten bzw. sich mindernden vermögensmäßigen Rechten führt zu einer gänzlich anderen Beurteilung der Orientierung der Aufwandsverrechnung. Sicherlich kann auf historische Anschaffungswerte nicht zurückgegriffen werden, hat doch der Pächter eine Pflicht zur Substanzerhaltung. Es kann indes auch nicht wie im Schrifttum ¹⁾ auf die für die Anschaffungen notwendigen Ausgaben abgestellt werden. Bezwecken doch diese die Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft. Verlangt diese den Übergang von der Dampfkraft zur elektrischen Kraft, um ein Beispiel Hennigers ²⁾ zu gebrauchen, so kann das in vermögensmäßiger Hinsicht nicht bedeuten, daß der Pächter die gesamten errichteten elektrischen Anlagen zu tragen hat. Das hier angesprochene Problem ist dermaßen komplex, daß es im nächsten Abschnitt gesondert zu untersuchen ist. Es ist aber nur infolge der Unterscheidung zwischen Pflichten zur Ersatzbeschaffung und vermögensmäßigen Pflichten bzw. Rechten zu klären.

Ein mehr praktischer Einwand gegen die allgemein übliche Bilanzierung beim Pächter ist gegen die Behandlung der für die Ersatzbeschaffungen ausgewiesenen Rückstellungen als einheitliche Bilanzposten zu erheben ³⁾ Es werden nämlich den Rückstellungen jährlich Beträge in Höhe der im

1) Vgl. die Ausführungen S. 72

2) Henniger: a.a.O., S. 1170

3) Es wurde bereits ausgeführt, daß eigentlich auf die Ersatzbeschaffungen nicht abzustellen ist.

Vergleich zum Vorjahr gestiegenen Wiederbeschaffungspreise bzw. entsprechend einer erfolgten Indexsteigerung zugeführt. Die angesammelten Beträge werden unter Hinweis auf den Grundsatz der Imparität während der Pachtdauer nicht aufgelöst, weder bei rückläufigen Wiederbeschaffungspreisen bzw. Indices noch bei erfolgten Ersatzbeschaffungen.

Diese Handhabung entspricht nicht den Vertragsbedingungen, die eine Ermittlung der Schätzwerte durch Addition der Einzelwerte vorsehen ¹⁾. Sie verstößt gegen den Grundsatz der Einzelbewertung. Das Konto "Rückstellung für Ersatzbeschaffungen" stellt einen Sammelausweis dar, vergleichbar z.B. dem Maschinenkonto. Es kann von den Wirtschaftsgütern, deren Ausgaben für Ersatzbeschaffung es antizipieren soll, nicht isoliert gesehen werden. Im Falle einer Ersatzbeschaffung sind daher zu hoch angesetzte Aufwendungen, die sich nunmehr als Aufwandsantizipationen darstellen, gewinnerhöhend aufzulösen. Allerdings wird man rückläufige Wiederbeschaffungspreise bzw. Indices nicht berücksichtigen. Hier gelangt im Gegensatz zu vorgenommenen Ersatzbeschaffungen, die als materielle Werte greifbar vorhanden sind, der Grundsatz der Imparität zur Anwendung.

cc. Die mögliche Kollision mit dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Nach der Feststellung, daß die Voraussetzungen der steuerlichen Zurechnungsvorschriften nicht erfüllt sind, und nach der Klarstellung, daß in den Beziehungen zwischen Pächter und Verpächter die vermögensmäßigen Verhältnisse zu bilanzieren sind, ist noch kurz auf die Bedeutung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz hinzuweisen.

Zunächst sind ganz allgemeine Ausführungen erforderlich, die aus Gründen der Darstellung erst jetzt gemacht werden. Für die Frage der Bilanzierungsfähigkeit ist nicht der Begriff des Eigentums, sondern der des Vermögens entscheidend. Dieser begreift in sich jene Wirtschaftsgüter, die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in der Bilanz ausweisbar sind. Die Reichweite dieser Grundsätze dürfte sich weitgehend decken mit jener der Zurechnungsvorschriften des Steuerrechts. In all den Fällen, in denen der Kaufmann die tatsächliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand ausübt, ihn als ihm gehörig besitzt, besteht

1) Vgl. die Ausführungen S.121 ff.

ein Recht zur Bilanzierung, so bei unter Eigentumsvorbehalt gelieferten Waren, bei sicherungsübereigneten Vermögensgegenständen oder bei einem Grundstück, dessen Auflassung bereits erfolgt ist.

Die angeführten Beispiele zeichnen sich nicht nur durch eine umfassende Sachherrschaft des Besitzers aus, bei ihnen wird außerdem das juristische Eigentum angestrebt. Bezüglich der gepachteten Wirtschaftsgüter liegt eine solche umfassende Sachherrschaft nicht vor. Sie lassen sich mithin unter den Begriff des Vermögens nicht subsumieren.

Diese Ausführungen befinden sich im Einklang mit der nahezu einhelligen Auffassung des Schrifttums, die die Zulässigkeit der Bilanzierung gepachteter Vermögensgegenstände mit dem Hinweis auf das fehlende Eigentum des Pächters verneint ¹⁾. Der tragende Gedanke des Gläubigerschutzes verbiete einen Ausweis fremder Vermögensgegenstände.

Es erhebt sich jedoch die Frage, ob ein Ausweis der gepachteten Wirtschaftsgüter unter besonderer Kennzeichnung zulässig ist. Die Gesichtspunkte des Gläubigerschutzes und der Bilanzklarheit können gegen ein derartiges Vorgehen nicht angeführt werden. Im Gegenteil, die Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses wird erhöht, da sämtliche dem Betriebszweck dienenden Vermögensgegenstände zum Ausweis gelangen ²⁾.

Von Bedeutung ist jedoch, daß im Falle einer Bilanzierung jeweils in Höhe des Wertansatzes der gepachteten Vermögensgegenstände eine Rückgabeverpflichtung eingestellt wird. Mahn ³⁾ will einen derartigen Ausgleichsposten lediglich bezüglich der bei Pachtbeginn übergebenen Vermögensgegenstände bilden. Eine solche Handhabung erscheint jedoch als anfechtbar. Es werden auf diese Weise bei Neuanschaffungen positive Verrechnungsbeträge ⁴⁾ unter der Position "gepachtete Anlagen" ausgewiesen. Der Grundsatz der Bilanzklarheit macht jedoch einen gesonderten Ausweis der entstehenden vermögensmäßigen Recht bzw. Pflichten erforderlich. Eine Erfolgswirkung sollte daher lediglich von diesen Bilanzpositionen ausgehen.

-
- 1) Vgl. Fink, Hansludwig: "Ist die Bilanzbündeltheorie noch haltbar?", StbJb 1955/56, S. 525 ff. (534 ff.) sowie das dort angeführte Schrifttum. Außerdem: Hoffmann, Heinrich: "Wertberichtigungsposten für aktivierte fremde Anlagen", WP 1932, S. 254
 - 2) Diese Handhabung wird daher auch für zulässig erachtet. Vgl. Adler-Düring-Schmaltz: "Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft", 3. Aufl., Stuttgart 1957 § 129 Anm. 42
 - 3) Mahn, Kurt: "Das Anlagesachvermögen in der Jahresbilanz der Aktiengesellschaft", WP 1933, S. 32
 - 4) Vgl. die Ausführungen S. 121 ff.

Die von der Rechtsprechung geforderte Aktivierung der Pächteranschaffungen erscheint als mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nur vereinbar, wenn die bilanzierten Vermögensgegenstände als gepachtete gekennzeichnet werden und ein ihnen der Höhe nach entsprechender Gegenposten gebildet wird. Diesem Erfordernis entspricht jedoch die derzeitige Pächterbilanzierung nicht. Folgt man der hier vertretenen Auffassung, so kommt den Abschreibungen allerdings nur formale Bedeutung zu ¹⁾.

b. Das Ruhen der Werte beim Verpächter

Die Kritik an dem Ruhen der Werte beim Verpächter versucht nachzuweisen, daß die sogenannte Erstarrungstheorie mit dem tragenden Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz unvereinbar ist. Sie argumentiert ferner, daß das Ruhenlassen der Werte zu nicht befriedigenden praktischen Ergebnissen führt.

aa. Die Kollision mit dem Maßgeblichkeitsgrundsatz

Aus der Pflicht des Pächters zum Ersatz der eingetretenen Wertminderungen folgert die Rechtsprechung, das Verpächtervermögen habe den Charakter eines eisernen Bestandes. Sie nimmt daher ein Ruhen der bei Pachtbeginn vorhandenen Werte an. Wertminderungen und Ersatzbeschaffungen gelten als innerbetriebliche Vorgänge beim Pächter ²⁾.

Die Annahme eines eisernen Bestandes entspricht indes nicht den Gegebenheiten. Die vom Pächter vorgenommenen Anschaffungen unterscheiden sich meist erheblich von den bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgütern. Der Pächter hat bei seinen Anschaffungen den technischen Fortschritt zu beachten. Veränderte betriebliche Absatzsituationen machen die Anschaffung von Anlagewerten in anderen Mengen oder anderer technischer Beschaffenheit erforderlich. Es entstehen vermögensmäßige Ausgleichsbeträge. Die zu bilanzierenden Ansprüche bzw. Verpflichtungen unterliegen aber anderen Grundsätzen wie die Anlagewerte. Bei schlechter wirtschaftlicher Lage des Pächters ist dieser Umstand besonders zu berücksichtigen.

1) Materielle Bedeutung käme ihnen jedoch mittelbar bei der Aufwandsbemessung bezüglich entstehender Verpflichtungen bzw. sich mindernder Rechte zu. Vgl. die Erörterungen S. 121 ff.

2) Vgl. die Ausführungen S. 73

Ein zur Vornahme kaufmännischer Buchführung verpflichteter Verpächter kann die eintretenden Vermögensumschichtungen nicht ignorieren, ohne seine Pflicht zur ordnungsmäßigen Rechnungslegung zu verletzen. Der Kaufmann hat die Lage seines Vermögens ersichtlich zu machen, § 38 HGB. Die Erstarrungstheorie aber bedeutet einen Verzicht auf Rechnungslegung. Es ist mit den Grundsätzen der Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit schlechterdings unvereinbar, nicht mehr existente Vermögensgegenstände auszuweisen, neu angeschaffte nicht zu bilanzieren und von den gegenüber dem Pächter entstehenden Forderungen und Verpflichtungen keine Notiz zu nehmen. Der mögliche Einwand, der Verpächter habe bei Pächteranschaffungen keine Ausgaben, ist nicht stichhaltig. Die Anschaffungskosten der Zugänge bestehen in dem Erlöschen bzw. Entstehen vermögensmäßiger Ansprüche bzw. Verpflichtungen.

Das Ruhenlassen der Werte beim Verpächter erscheint somit als mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht vereinbar ¹⁾. Es gerät in Kollision mit dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.

bb. Kritik der praktischen Auswirkungen

Böttcher ²⁾ und Zartmann ³⁾ stellen fest, bei der Betriebsaufspaltung sei es "bei geschickter Vertragsgestaltung" möglich, "die Substanz zu erhalten und so der Teuerung zu folgen". Geschickte Vertragsgestaltung meint: Der Pächter ist zur substantiellen Erhaltung der ihm übergebenen Vermögensgegenstände verpflichtet. Ein altes Ziel der Frankfurter Schule der Betriebswirtschaftslehre, von der Nominal- zur Substanzrechnung zu gelangen - vom RFH entschieden abgelehnt ⁴⁾ - ist für den Bereich der Betriebsaufspaltung legaliter erreicht.

Es empfiehlt sich, zunächst jene Pachtverhältnisse zu betrachten, bei denen der Betrieb des Pächters und der des Verpächters eine gewisse wirtschaftliche Einheit bilden, so in der Regel bei der Betriebsaufspaltung, bei Konzernen und bei Verpachtungen des Vaters an den (einzigen)

1) Vgl. Kunze, O.: "Die Verpachtung des Betriebes einer Aktiengesellschaft", WT 1935, S. 26

2) Böttcher, Conrad: "Die Auswirkungen des § 32 b EStG auf die Wahl der Gesellschaftsform, die Betriebsaufspaltung und auf erbrechtliche Regelungen", StbJb. 1951 S. 23 ff. (134)

3) Zartmann, H.: "Der Pachtvertrag bei der Betriebsaufspaltung", NB 1952 S. 83 (84)

4) RFH-Urt. v. 22.10.1931, I A 254/30, RStBl. 1932 S. 22

Wohn. Die eine Seite der Einheit, die Pächterseite, kann den entstehenden Verschleiß mit Wiederbeschaffungspreisen bewerten. Die Verpächterseite indes braucht von den eintretenden Vermögensumschichtungen keine Notiz zu nehmen. Es sind weder die entsprechend den Wertminderungen entstehenden Ansprüche bzw. sich mindernden Verpflichtungen noch die vorgenommenen Ersatzbeschaffungen zu bilanzieren. Es fehlt an jeglicher spiegelbildähnlichen Auswirkung.

Während der Pachtdauer ist es möglich, aus den Erlösen die für die Substanzerhaltung erforderlichen Beträge abzugreifen. Es kann in der Tat "die Substanz erhalten und der Teuerung gefolgt werden". Bei einem Abstellen auf die Pflicht zur Vornahme von Ersatzbeschaffungen werden häufig nicht nur die Ausgaben für eine Substanzerhaltung, sondern mitunter sogar für eine -erweiterung antizipierbar sein ¹⁾. An den auf Grund der gesteigerten Leistungsfähigkeit des verpachteten Betriebes erzielbaren (Mehr-)Gewinnen kann der Verpächter direkt infolge der bestehenden kapitalmäßigen oder personellen Bindungen partizipieren. Für die geschilderten einseitigen Begünstigungen ist kein sich aus dem Wesen der Sache ergebender Grund erkennbar. Sie dürfte daher mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Kollision geraten. Sind doch nach schlechthin gültigen Grundsätzen die nach der Nominalrechnung auszuweisenden Gewinne steuerlich zu erfassen. Man kann diese Grundsätze nicht dadurch außer Kraft setzen, daß man auf eine Rechnungslegung verzichtet.

Die Rechtsprechung ist zwar im Laufe der Zeit zu einer grundsätzlichen Anerkennung von Pachtverhältnissen zwischen kapitalmäßig oder personell verbundenen Verpächtern und Pächtern gelangt. Eine gewisse vorsichtige Beurteilung greift jedoch immer noch Platz. Sie könnte samt der bei der Finanzverwaltung anzutreffenden Reserviertheit ein gutes Stück überwunden werden, verlangte man eine Bilanzierung beim Verpächter.

Die bisherigen Ausführungen hatten eine wirtschaftliche Einheit zwischen Pächter und Verpächter zum Gegenstand. Sie sind auf einander fremd gegenüberstehende Vertragspartner insofern nicht übertragbar, als der Verpächter an den auf einer gesteigerten Leistungsfähigkeit des Pächterbetriebes beruhenden Gewinnen nicht direkt partizipieren kann. Es bedarf gesonderter Abmachungen über Pachtzinserhöhungen; im Vergleich zu den Fällen einer Bindung zwischen Pächter und Verpächter fehlt es mithin an einem recht bedeutsamen Begünstigungsmoment. Die beschriebenen

1) Vgl. die Ausführungen S.72

Bezugstungen treffen jedoch auf den Verpächter in vollem Umfange bezüglich der Möglichkeit zu, durch eine "geschichtete Vertragsgestaltung" die Substanz zu erhalten, bei einem Abstellen auf die Ersatzbeschaffungspflicht des Pächters sie nach Möglichkeit zu erweitern.

Eine wirtschaftliche Beurteilung des Pachtzinses weist in dieselbe Richtung. Der vom Verpächter vereinnahmte Barzins ist ein über die Substanzerhaltung Hinausgehendes. Der Darlehensgeber dagegen muß, will er seine Kaufkraft erhalten, den der Kaufkraftminderung entsprechenden Zinsbetrag anlegen. Dieser Betrag aber ist vorher zu versteuern. Es ist daher durchaus nicht unbillig, wenn beim Verpächter eingetretene Wertsteigerungen steuerlich unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfaßt werden.

Die Möglichkeit die Substanz zu erhalten oder gar zu erweitern wird für den Verpächter mit Pachtende hinfällig. Nimmt man eine Gewinnrealisierung an, so entsteht in Höhe der Differenz der Summe der anzusetzenden Werte minus der Summe der Buchwerte ein zu versteuernder Gewinn. Der ermäßigte Steuersatz des § 34 EStG kann keine Anwendung finden, da § 34 EStG eine erschöpfende Aufzählung der Ermäßigungsmöglichkeiten gibt. Die Gefahr des Substanzentzugs ist sehr akut.

Vermeidet man eine Gewinnrealisierung bei Pachtende, so hat der Verpächter die Summe der bei Pachtbeginn vorhandenen Buchwerte fortzuführen ¹⁾. Insoweit die Summe der zurückgegebenen Werte die Summe der Buchwerte übersteigt, werden stille Reserven gebildet. Infolge ihrer gewinnerhöhenden Auflösung werden die Ergebnisse der folgenden Perioden zu günstig ausgewiesen. Zwar sind in den Steuerbilanzen der sonstigen Unternehmen gemeinhin ebenfalls stille Reserven gebildet. Ihr Ausmaß dürfte jedoch in aller Regel einen Vergleich mit den beim Verpächter gebildeten nicht standhalten können infolge der Möglichkeit, Preissteigerungen und Betriebserweiterungen in dem oben beschriebenen Ausmaß mit nicht versteuerten Mitteln finanzieren zu können.

Die Besteuerung der beim (ehemaligen) Verpächter mitunter in hohem Ausmaß zum Ausweis gelangenden Gewinne wird daher, insbesondere bei Anwendung eines progressiven Steuertarifes, sehr leicht zu Substanzentzug und Liquiditätsschwierigkeiten führen. Man sollte die Kompensationsmöglichkeiten, die darin bestehen, hohe Aufwendungen auf Grund umfang-

1) Eine derartige Handhabung dürfte jedoch - wenigstens innerhalb gewisser Grenzen - in Kollision mit dem Grundsatz der Maßgeblichkeit gelangen. Vgl. die Ausführungen S. 139 ff.

reicher Investitionstätigkeiten in der Folgezeit zu verrechnen, nicht doch veranschlagen. Liegt doch gerade ein Stimulans für den Abschluß von Pachtverträgen in der Möglichkeit der Erhaltung der Betriebssubstanz. Ihre Ausweitung stößt auf wirtschaftliche Grenzen. Es wird deutlich, die Gefahr von Fehlinvestitionen liegt recht nahe.

Man kann sich mit dem Hinweis nicht zufrieden geben, die nach Pachtende grundsätzlich verstärkt einsetzende und zu Substanzentzug führende Besteuerung stelle lediglich eine ausgleichende Kehrseite zu der Möglichkeit der Substanzerhaltung bzw. -erweiterung während der Pachtzauer dar; darf doch die Lebensfähigkeit der Betriebe durch die Besteuerung nicht gefährdet werden. Der "ausgleichenden Kehrseite" wird aber in besonderer Weise bei einander fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern praktische Bedeutung zukommen. Haben doch gerade die kapitalmäßig gebundenen Parteien infolge der weitgehend vorliegenden einheitlichen Willensbildung viel weniger wirtschaftliche Interessen daran, das Pachtverhältnis aufzulösen ¹⁾.

Vom Standpunkt der praktischen Auswirkungen ist daher die Annahme des Ruhens der Werte beim Verpächter ebenfalls abzulehnen. Bevor auf die Fragen der laufenden Bilanzierung eingegangen werden kann, ist indes noch ein umfassender Problemkomplex zu untersuchen.

1) In einer in diesem Zusammenhang geführten Unterredung machte ein auf die "Kehrseite" der Substanzerhaltungsbestimmungen aufmerksam gemachter Vertreter der Erstarrungstheorie folgende Bemerkung: Man würde das Pachtverhältnis eben ad calendas graecas fortführen. Diese Aussage muß all jene bedenklich stimmen, die für den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eintreten.

II. Der Umfang der möglichen Ausgabenantizipationen beim Pächter

A. Zur Problemstellung

In erfolgsrechnerischer Sicht hat der Pächter eine besondere Stellung inne. Für die ihm bei Pachtbeginn überlassenen Vermögensgegenstände hat er Ausgaben nicht zu tätigen. Es kommt daher eine nachträgliche Ausgabenverteilung im Sinne von "Ausgaben jetzt, Aufwand später" bei ihm insofern nicht in Betracht.

Der Pächter hat jedoch den eintretenden Verschleiß zu tragen. Er muß daher entstehende Ausgaben antizipieren. Es kann sich jedoch nicht um eine Antizipation sämtlicher entstehender Ausgaben für Ersatzbeschaffungen handeln, wie die folgenden Ausführungen zeigen werden. Diese Aussage gilt auch bezüglich der vom Pächter angeschafften Wirtschaftsgüter. Bei Pächteranschaffungen liegt folgende eigentümliche Situation vor: Die für sie getätigten Ausgaben können ganz, teilweise oder überhaupt nicht antizipiert sein. Es sind daher lediglich die die Ausgabenantizipation übersteigenden Beträge während der Abnutzung des Wirtschaftsgutes zu verteilen. Wurde zum Beispiel eine Maschine zu 100 angeschafft, und sind Ausgaben in Höhe von 60 antizipiert worden, so sind die restlichen 40 während der Dauer der Abnutzung des Wirtschaftsgutes zu verteilen. Gleichzeitig sind jedoch erneut Ausgabenantizipationen vorzunehmen.

Während es sich bei Anschaffungen von Anlagegütern bei dem sonstigen Unternehmer im Blickpunkt der dynamischen Bilanzauffassung um Ausgaben, die noch nicht Aufwand sind, handelt, liegen beim Pächter vor:

1. Aufwendungen, die noch nicht Ausgaben sind und
2. Ausgaben, die noch nicht Aufwand sind.

Ziel der Untersuchung des vorliegenden Abschnittes ist es nun, den Umfang der möglichen Ausgabenantizipationen beim Pächter zu bestimmen. Zur Diskussion stehen somit die Aufwendungen, die noch nicht Ausgaben sind (1). Ausgangspunkt der Analyse bildet die notwendige Unterscheidung zwischen der Pflicht des Pächters zur Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft und den entstehenden vermögensmäßigen Verpflichtungen bzw. sich mindernden Ansprüchen. Die Pflicht zur Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft bedingt ein ständiges Handeln nach dem wirtschaftlichen Prinzip unter Beachtung der Interessen des Verpächters. Sie umschließt die Notwendigkeit von Anpassungen an ver-

änderte betriebliche Daten. ¹⁾ Der Pächter kann sich bei den vorzunehmenden Anschaffungen nicht an den vom Verpächter übergebenen Wirtschaftsgütern orientieren. Es muß bei ihnen das dynamische wirtschaftliche Geschehen Berücksichtigung finden. Veränderte betriebliche Absatzsituationen sowie technische Neuerungen bedingen in der Regel Anschaffungen von Anlagegütern anderer Beschaffenheit und Leistungsfähigkeit, als sie den bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgütern eigen waren.

Die entstehenden vermögensmäßigen Verpflichtungen bzw. sich mindernden Ansprüche des Pächters können in Höhe der Ausgaben der vorgenommenen bzw. vorzunehmenden Anschaffungen angesetzt werden. Sie aber allein sind Gegenstand der Bilanzierung. Kein Pächter wird bei fehlenden kapitalmäßigen oder personellen Bindungen bereit sein, von ihm angeschaffte technische Neuerungen oder Maschinen weit größerer Kapazität bei Pachtende ersatzlos zu übergeben. Er wird einen billigen Ausgleich verlangen. Die in neuerer Zeit übliche Bestimmung, die den Pächter verpflichtet, "die betriebliche Substanz zu erhalten und dem technischen Fortschritt zu folgen", vermag an diesen grundsätzlichen Feststellungen nichts zu ändern. In vermögensmäßiger Hinsicht kann sie nur bedeuten, daß an Stelle eines nominellen Schätzwertvergleiches ein Vergleich der bei Pachtbeginn übergebenen mit der bei Pachtende vorhandenen Substanz angestellt wird. Ausgleichsansprüche ermitteln heißt eben, die Vermögenslage zweier Zeitpunkte miteinander vergleichen. Ob im Einzelfall ein nominell orientierter oder einsubstantiell ausgerichteter Vergleich erfolgt, ist lediglich eine Frage der Methode.

Die besondere Problematik besteht nun in der Bestimmung der entstehenden vermögensmäßigen Verpflichtungen bzw. der sich mindernden Ansprüche des Pächters während der Abnutzung von Wirtschaftsgütern, gleichviel, ob diese nach Art und Beschaffenheit mit den bei Pachtbeginn übergebenen in etwa übereinstimmen, oder ob es sich um gänzlich andere Wirtschaftsgüter handelt.

Die Untersuchung ist hinsichtlich der verschiedenen Arten der Schätzwertermittlung vorzunehmen. Im Gegensatz zu dem substantiell orientierten Schätzwertvergleich bieten bei dem nominell oder real ausgerichteten

1) Bezüglich der Formen der Anpassung stützt sich die Arbeit auf: Heinen, Edmund: "Anpassungsprozesse", Köln und Opladen 1957, sowie auf: Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre" Bd. 1, "Die Produktion", 3. Aufl., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1957 S.242 ff.

Schätzwertvergleich die vorgenommenen bzw. vorzunehmenden betrieblichen Anpassungen keine besonderen Probleme. Ist doch von dem bei Pachtbeginn ermittelten Schätzwert auszugehen. Soll dieser mit einem Index korrigiert werden, so erhebt sich die Frage, ob derartige Vereinbarungen mit § 3 Währungsgesetz in Kollision geraten. Bei dem substantiell orientierten Schätzwertvergleich ist auf die in der Ermittlung von Wiederbeschaffungspreisen liegenden praktischen Schwierigkeiten einzugehen. Mögliche Wege, die sich weitgehend als Kompromisse darstellen, sind zu erörtern.

Neben der Erhaltung der materiellen Wirtschaftsgüter kommt der Erhaltung der immateriellen Werte große Bedeutung zu. Es fragt sich, ob bezüglich dieser Werte vermögensmäßige Pflichten entstehen, die zur Vornahme von Ausgabenantizipationen führen können. Schließlich ist zu begründen, daß eine Schätzwertermittlung auf der Grundlage des betrieblichen Gesamtwertes mit dem Wesen der Verpachtung nicht vereinbar ist. Ausgabenantizipationen können daher bei entsprechenden Abmachungen nicht vorgenommen werden.

B. Die Erhaltung der materiellen Werte

1. Der Umfang der Ausgabenantizipation bei dem nominell und bei dem real ausgerichteten Schätzwertvergleich ¹⁾

Das Wesen des nominell orientierten Schätzwertvergleichs besteht darin, daß bei Pachtbeginn und Pachtende jeweils ein Schätzwert durch Addition der vorhandenen Einzelwerte, die grundsätzlich zu den herrschenden Preisen bewertet werden, festgestellt wird. Der sich ergebende Differenzbetrag stellt den Ausgleichsanspruch bzw. die Ausgleichsverpflichtung der einzelnen Partei dar. Bei dem real ausgerichteten Schätzwertvergleich wird der zu Pachtbeginn festgestellte Schätzwert mit einem Index korrigiert. Es soll auf diese Weise der störende Einfluß von Geldwert- bzw. Preisschwankungen eliminiert werden.

Bei dem nominell ausgerichteten Schätzwertvergleich entsteht während der Abnutzung der einzelnen vom Verpächter übergebenen Wirtschaftsgüter jeweils ein negativer Ausgleichsbetrag, der gleich dem bei Pacht-

1) Es werden hier die in der betriebswirtschaftlichen Literatur zur Kennzeichnung einzelner Kapitalerhaltungsarten gebildeten Begriffe entsprechend verwendet. Vgl. z.B. Schnettler, Albert: "Betriebsanalyse", Stuttgart 1958, S. 17

beginn festgestellten Einzelschätzwert ist. Diese Aussage erfährt keine Abänderung hinsichtlich der vom Pächter vorgenommenen Ersatzbeschaffungen. Unerheblich ist, ob es sich um gleichartige Wirtschaftsgüter handelt, oder ob Wirtschaftsgüter ganz anderer Beschaffenheit erworben werden.

Es ist daher festzuhalten: Bei der nominell ausgerichteten Schätzwertermittlung ist der während der Abnutzung eines Wirtschaftsgutes zu antizipierende Betrag dem Umfange nach durch den bei Pachtbeginn festgestellten Schätzwert bestimmt ¹⁾.

Die Finanzverwaltung wird ihr Augenmerk insbesondere darauf richten, daß die bei Pachtbeginn festgestellten Einzelschätzwerte nicht überhöht werden. Bei einer Verwendung von um die anteiligen Abschreibungen gekürzten Wiederbeschaffungspreisen wird sie mindestens die Verrechnung einer linearen Abschreibung sowie die Zugrundelegung einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer erwarten. Die Anerkennung nichtpagatorischer Werte ist recht zweifelhaft. Sind sie doch subjektiv gefärbt, und fehlt doch der Finanzverwaltung weitgehend die Möglichkeit einer Kontrolle.

Der nominell ausgerichtete Schätzwertvergleich kommt in seinen Auswirkungen einem Verkauf und Rückkauf des Betriebes durch den Verpächter gleich. Er wird dem Wesen der Verpachtung als einer Nutzungsüberlassung nicht gerecht. Obgleich der Pächter nicht Eigentümer ist, hat er das gesamte Vermögensrisiko zu tragen. In Zeiten starker Preisänderungen führt er zu unbefriedigenden und unhaltbaren Ergebnissen. Werden bei Pachtende Wirtschaftsgüter zurückgegeben, die bereits vom Verpächter übergeben wurden, so kommt die inzwischen eingetretene Preissteigerung dem Pächter, eine Preissenkung dem Verpächter zugute: Ein mit dem Wesen einer Nutzungsüberlassung schlechthin nicht zu vereinbarendes Ergebnis. Auch an den von ihm vorgenommenen Ersatzbeschaffungen pflegt der Pächter infolge häufiger eintretender Preissteigerungen zu "verdienen". Die bis zum Zeitpunkt der Anschaffung eintretenden Preissteigerungen erhält er vom Verpächter ersetzt; die über den Anschaffungspreis hinausgehenden Preissteigerungen stellen bei ihm einen Vermögenszuwachs dar. Bei wirtschaftlicher Beurteilung indes wird man dem Pächter die Tragung der Preissteigerungen zumuten können. Pflegen doch

1) Wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung ist eine Untersuchung bezüglich des einzelnen Wirtschaftsgutes erforderlich. Die praktische Handhabung der Ausgabenantizipation erfolgt nach vereinfachten Gesichtspunkten. Vgl. die Ausführungen S. 121 ff.

bei Anheben des allgemeinen Preisniveaus auch die Preise der von ihm abgesetzten Güter oder Leistungen zu steigen.

Das Reichsgericht hat nach dem ersten Weltkrieg auch für den Bereich der Verpachtung zum Schätzwert an der Fiktion Mark gleich Mark festgehalten. Erst in seiner Entscheidung vom 27.6.1922 ¹⁾ läßt es „das Verhältnis der Kaufkraft des Geldes im Inlandsverkehr, wie sie zur Zeit des Pachtbeginns bestand, zu der zur Zeit der Rückgewähr bestehenden“ maßgebend sein. Nach der heute herrschenden Auffassung im Schrifttum ist von der Fiktion Mark gleich Mark nur bei rapidem Währungsverfall abzugehen ²⁾.

Die Verpächter, durch die enttäuschenden Erfahrungen der Inflationszeit abgeschreckt, waren in der Folgezeit bemüht, Indexklauseln in den Pachtvertrag aufzunehmen. Der zu Pachtbeginn festgestellte Schätzwert soll entsprechend der Kaufkraftänderung des Geldes variiert werden. Diese Art des Vorgehens entspricht der von Schmalenbach, Mahlberg, Geldmacher und Walb geforderten realen Kapitalerhaltung ³⁾. Häufig werden jedoch nicht Generalindices zur Erfassung der allgemeinen Geldentwertung verwandt, sondern Spezialindices, die sich auf den für den verpachteten Betrieb relevanten Beschaffungsmarkt beziehen ⁴⁾.

Die Verwendung von Preisindices bei Pachtverträgen ist recht vorsichtig zu beurteilen. Die vorgenommene Auswahl und Gewichtung der Produkte entspricht naturgemäß nicht ihrer Bedeutung für den Betrieb. Sie führt mitunter zu Härten, wenn die Preisentwicklung der dem Index zugrundeliegenden Güter nicht der Preisentwicklung der für den Betrieb relevanten Güter entspricht. Es zeigt sich deutlich, daß man nur von einem subjektiven Preisniveau sprechen kann ⁵⁾. Es ist zuzugeben, daß die Verwendung von Indices den bei langer Vertragsdauer oft erheblichen Preisauftrieben ihre Spitze zu nehmen vermag. Der real ausgerichtete Schätzwertvergleich entspricht daher den wirtschaftlichen Gegebenheiten in der Regel weit eher als der nominell orientierte Schätzwertvergleich.

1) III 558/21, RGZ Bd. 104 S. 394 ff.

2) Vgl. Enneccerus-Lehmann: "Recht der Schuldverhältnisse", 14. Aufl., Tübingen 1954, S. 578

3) Vgl. Liebl, J.: "Kapitalerhaltung und Bilanzrechnung", BFuP 1953, S. 493 (503)

4) Zur besseren Unterscheidung von dem substantiell orientierten Schätzwertvergleich soll auch bei der Vereinbarung von Spezialindices, wenn auch nicht völlig exakt, von real orientiertem Schätzwertvergleich gesprochen werden.

5) Vgl. Haberler, Gottfried: "Der Sinn der Indexzahlen", Tübingen 1927, S. 37

Bis zum Währungsgesetz von 1948 stand der Vereinbarung von Indexklauseln in Verträgen keine Vorschrift entgegen. Seit diesem Zeitpunkt ist § 3 dieses Gesetzes zu beachten. Es sei daher besonders untersucht, ob Indexklauseln in Pachtverträgen genehmigungspflichtig sind. Die Untersuchung gelangt zu dem Ergebnis, daß die aufgeworfene Frage zu verneinen ist. Selbst bei einem gegenteiligen Ergebnis wäre die Vereinbarung von Indexklauseln bei der Ausgabenantizipation wohl zu berücksichtigen, falls an der Ernsthaftigkeit ihrer Anwendung bei Pachtende nicht zu zweifeln ist. Pfllegt doch die Besteuerung auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen.

Die Finanzverwaltung wird an die verwendeten Indices die Anforderung einer leichten Nachkontrollierbarkeit stellen. Es ist daher naheliegend, die Veröffentlichungen des Statistischen Bundesamtes oder des VDMA zu verwenden.

Die bezüglich des Umfanges der Ausgabenantizipation bei dem nominell ausgerichteten Schätzwertvergleich gemachte Aussage hat eine kleine Abänderung zu erfahren: Der bei Pachtbeginn festgestellte Einzelschätzwert ist um die zwischenzeitlich erfolgte Indexänderung zu korrigieren. Der auf diese Weise errechnete Betrag bestimmt den Umfang der Ausgabenantizipation.

Exkurs: Die Frage nach der Genehmigungspflicht von
Indexklauseln in Pachtverträgen gemäß § 3 Satz 2 WährG

§ 3 bestimmt: "Geldschulden dürfen nur mit Genehmigung der für die Erteilung von Devisengenehmigungen zuständigen Stelle in einer anderen Währung als in Deutscher Mark eingegangen werden. Das gleiche gilt für Geldschulden, deren Betrag in Deutscher Mark durch den Kurs einer solchen anderen Währung oder durch den Preis oder eine Menge von Feingold oder von anderen Gütern oder Leistungen bestimmt werden soll."

In Schrifttum und Rechtsprechung werden zwei Hauptarten von Geldverbindlichkeiten unterschieden ¹⁾:

1. Die Geldsummenschuld. Bei ihr ist das Geld sowohl Zahlungsmittel als auch Wertmesser. "Der Schuldner schuldet DM 50.-".

1) Vgl. Larenz, Karl: "Lehrbuch des Schuldrechts", II. Band, Besonderer Teil, München und Berlin 1956, S. 107 ff.; Szagunn, V.: Besprechung des BGH-Urt. v. 9.7.1956, II 2 R 279/54, NJW 1957 S. 342; Reinicke, G.u.D.: "Wertsicherungs-Klauseln", MDR 1953, S. 385

2. Die Geldwertschuld. Das Geld ist bei ihr nur Zahlungsmittel. Wertmesser ist ein Maßstab außerhalb des Geldes. "Der Schuldner hat den Wert zu zahlen, den 10 Zentner Kartoffeln im Zeitpunkt der Rückzahlung haben."

Zwischen diesen beiden Hauptarten steht die wertgesicherte Geldsummensschuld. "Der Schuldner schuldet DM 50.-, mindestens aber den Wert von 10 Zentnern Kartoffeln."

Die Geldsummensschuld wird durch § 3 Satz 2 WährG naturgemäß nicht betroffen. Bezüglich der wertgesicherten Geldsummensschulden besteht eine Einheitlichkeit der Auffassungen. Sie fallen unter die Bestimmung des § 3 Abs. 2 WährG. Gemäß § 12 Abs. 1 DMBilG war beim Ansatz der wertgesicherten Geldsummensschulden in der DM-Eröffnungsbilanz die Wertsicherungsklausel nicht zu berücksichtigen.

Umstritten sind die Geldwertschulden. Sie fielen nicht unter § 13 UmStG. Sie waren gemäß § 11 Abs. 1 DMBilG mit dem Wert ihrer Bezugsgröße anzusetzen. Nach überwiegender Meinung im Schrifttum geht § 3 WährG über § 13 UmStG hinaus¹⁾. Er mache auch die Vereinbarung von Geldwertschulden genehmigungspflichtig. Demgegenüber fallen nach zwei Entscheidungen des BGH Geldwertschulden nicht unter § 3 Satz 2 WährG²⁾. Enneccerus-Lehmann schließen sich dieser Auffassung an³⁾. Den Geldschulden stehen die Sachwertschulden gegenüber. Bezüglich letzterer besteht nahezu völlige Einmütigkeit dahin, daß sie nicht unter § 3 Satz 2 WährG fallen, selbst wenn sie ausschließlich aus Mißtrauen gegen die Währung vereinbart werden⁴⁾.

Sind nun Indexklauseln bei der Verpachtung zum Schätzwert genehmigungspflichtig? Die Untersuchung gelangt auf Grund von zwei Argumenten zu einer Verneinung der gestellten Frage.

1. Es wird herausgearbeitet, daß die Funktion von Indices bei der Verpachtung zum Schätzwert nicht die einer Wertsicherung, sondern die einer Wertermittlung ist.
2. Die sich in Wirklichkeit errechnende Schuld stellt eine nicht wertgesicherte Geldsummensschuld dar.

1) von Caemmerer, Ernst: "Obligationen als Substanzrechte", JZ 1951 S. 417 (420); Szagunn, V.: a.a.O.; Reinicke, G.u.D.: a.a.O. S.387 mit Literaturhinweisen in Anmerkung 18

2) BGH-Urt. v. 12.2.1953, IV 2 R 109/52, Slg. Bd. 9, 56 (63); BGH v. 9.7.1956, II 2 R 279/54, NJW 1957 S. 342

3) Enneccerus-Lehmann: a.a.O., S. 49

4) Vgl. Reinicke, G.u.D.: a.a.O., S. 388; Eppig, Theo: "Wertsicherung", NJW 1949 S. 531 (532). Eppig sieht die Grenzen darin, daß die Sachleistungen des einen Teiles nicht ernstlich gemeint sind.

Zu 1:

Das Wesen der Pacht besteht darin, daß der Verpächter dem Pächter einen Gegenstand ¹⁾ zur Nutzung überläßt, § 581 BGB. Sind bei Pachtende die übernommenen Wirtschaftsgüter zurückzugeben, und unterliegen diese einer Abnutzung nicht, so ist eine Bewertung nicht erforderlich. Mit anderen Worten: Bei der Verpachtung zum Schätzwert ergibt sich die Notwendigkeit einer Bewertung deshalb, weil die Wirtschaftsgüter in ihrem Bestande veränderlich sind. Bei den abnutzbaren Anlagewerten bedarf es einer Erfassung des Verschleißes. In Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft hat der Pächter Wirtschaftsgüter erworben, die je nach Lage der Dinge leistungsfähiger, wirtschaftlich wertvoller oder aber von geringerem wirtschaftlichen Wert sind als die bei Pachtbeginn übergebenen Vermögensgegenstände.

Die Methode der nominellen Bewertung führt bei Preisbewegungen nennenswerten Umfanges zu unbilligen und falschen Ergebnissen. Vereinbaren die Parteien eine Änderung der bezüglich der einzelnen Wirtschaftsgüter bei Pachtbeginn festgestellten Schätzwerte, so handelt es sich nicht um eine mit § 3 Satz 2 WährG in Kollision geratende Wertsicherung, sondern um eine Verbesserung der Methode zur Errechnung des Ausgleichsanspruches. Sie behalten den Vorzug einer relativ einfachen Rechnung bei und befreien diese von offenkundig falschen Ergebnissen.

G. und D. Reinicke ²⁾ führen aus, § 3 Satz 2 WährG dürfe keine Anwendung finden, wenn die Vereinbarung wirtschaftlich unentbehrlich sei, und wenn die Währung nicht gefährdet werde. Das Vorliegen beider Voraussetzungen ist eindeutig zu bejahen.

Die folgende Überlegung führt zu demselben Ergebnis. Vereinbaren die Parteien, der Pächter solle nur solche Wertsteigerungen verlangen können, die auf seinen Ausgaben beruhen, so ist eine solche Abmachung offensichtlich nicht genehmigungspflichtig. Sie hat jedoch zum Inhalt, daß die auf bloßen Preissteigerungen beruhenden Wertänderungen dem Verpächter zugute kommen. Die Verwendung von Indices will aber gerade diese Wirkung sicherstellen.

Zu 2:

§ 3 Satz 2 WährG hat zur Voraussetzung, daß ein Schuldbetrag unter Beachtung einer - oder mehrerer - Bezugsgrößen unmittelbar festgestellt

1) "Gegenstand" bezieht sich hier auf den Betrieb als Ganzes. Vgl. die Ausführungen S. 1 ff.

2) Reinicke, G. und D.: a.a.O. S. 388

wird. Bezüglich des Schätzwertes ist diese Voraussetzung indes nicht erfüllt. Eine Geldschuld wird durch ihn unmittelbar nicht festgestellt. Er ist lediglich ein F a k t o r bei der Ermittlung des Ausgleichsbetrages. Dieser allerdings stellt eine Geldschuld, und zwar eine Geldsummensschuld dar, die während der Pachtdauer jeweils auflösend bedingt ist ¹⁾. Die Indexabrede bezieht sich indes nicht auf den zu ermittelnden Ausgleichsbetrag, sondern auf den zu Pachtbeginn festgestellten Schätzwert.

Die Untersuchung gelangt somit zu dem Ergebnis: Soweit eine Geldsummensschuld vorliegt, wird diese nicht wertgesichert; soweit ein Index verwandt wird, liegt eine Geldschuld nicht vor.

Gegen diese Art der Argumentation könnte der Einwand erhoben werden, sie sei formaljuristisch, in Wirklichkeit beeinflusse die Verwendung von Indices eben die Höhe der Geldsummensschuld. § 3 Satz 2 WährG ist jedoch eng auszulegen, da er eine Sonderregelung darstellt ²⁾. So gerät z.B. die Kostenelementeklausel nicht in Kollision mit § 3 Satz 2 WährG. Auch bei ihr beeinflusst der gestiegene Preis zum Beispiel des Kostenelementes Löhne die Geldsummensschuld. G. und D. Reinicke geben die Begründung, die Kostenelementeklausel sei "wirtschaftlich gesund und unentbehrlich" ³⁾. Genau dasselbe kann von Indexabreden in Pachtverträgen gesagt werden. Der Einwand, das zweite Argument sei formaljuristisch, wird durch den Hinweis entkräftet, daß gerade aus dem Wesen des Pachtverhältnisses als einer Nutzungsüberlassung sich bei der Bewertung die Notwendigkeit ergibt, Preissteigerungen nach Möglichkeit zu eliminieren. Dies hat die Argumentation zu 1. verdeutlicht.

Bei der Schätzwertermittlung durch Substanzvergleich wird der verrechnungstechnische Charakter des Schätzwertvergleiches besonders deutlich. Die bei Pachtbeginn übergebenen Vermögensgegenstände werden mit den am Bilanzstichtag vorhandenen auf der Grundlage der herrschenden Preise verglichen. Hier kann eindeutig eine Kollision mit § 3 Satz 2 WährG nicht vorliegen. Unbeachtlich muß sein, ob im Einzelfalle bei der Ermittlung der herrschenden Preise Indices als Hilfsmittel verwandt werden.

1) Vgl. die Ausführungen S. 141 ff.

2) Vgl. die bisher angeführte Literatur

3) Reinicke, G. und D.: a.a.O., S. 390

2. Der Umfang der Ausgabenantizipation bei dem substantiell ausgerichteten Schätzwertvergleich

Bei der Verpachtung von gewerblichen Betrieben findet sich in den Verträgen, insbesondere in jenen von Doppelgesellschaften, in der Regel eine Bestimmung, nach der der Pächter verpflichtet ist, die übergebene Substanz zu erhalten und abgehende Anlagen entsprechend dem technischen Fortschritt zu erneuern.

Eine derartige Bestimmung bedeutet einerseits eine besondere Betonung und Verschärfung der Pflicht des Pächters zur Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft, sie will jedoch andererseits auch bezüglich der vermögensmäßigen Verpflichtungen des Pächters eine Aussage machen. Das Interesse des Verpächters auf Substanzerhaltung soll durch sie gesichert werden.

Kennzeichnend für die derzeitige Handhabung ist eine herrschende Unsicherheit. Sollen zum Beispiel sämtliche Ausgaben für technische Neuerungen antizipierbar sein? Die Finanzverwaltung pflegt die gestellte Frage zu verneinen. Im Schrifttum wird die Auffassung vertreten, sämtliche Ausgaben des Pächters, zu deren Tätigkeit er nach den Vertragsbestimmungen verpflichtet ist, müßten antizipierbar sein ¹⁾. Ein Wertausgleich könne erst bei Pachtende wegen der Schwierigkeiten bei der Anspruchsfeststellung erfolgen.

Aufgabe der folgenden Untersuchung ist es, die Kriterien herauszuarbeiten, durch die die Substanzerhaltung in vermögensmäßiger Hinsicht bestimmt wird. Sollte es gelingen, die Substanzerhaltung aus dem Wesen der Pacht als einer Nutzungsüberlassung bei sich ändernden Beständen an Wirtschaftsgütern zu bestimmen, so sind damit die Grundlagen für den Umfang der möglichen Ausgabenantizipationen gegeben.

a. Erarbeitung eines Kriteriums für die Substanzerhaltung in vermögensmäßiger Sicht bei Pachtverträgen

Im folgenden bleibt der Übergabezustand der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter unberücksichtigt. Es wird also angenommen, der Verpächter habe die übergebenen Wirtschaftsgüter bei Pachtbeginn neu angeschafft. Unter dem nächsten Gliederungspunkt soll dann untersucht werden, inwieweit die gemachten Aussagen durch die Berücksichtigung des Übergabezustandes eine Einschränkung erfahren.

1) Vgl. die Ausführungen S. 72

Soll das vom Verpächter übergebene Wirtschaftsgut in gleicher Beschaffenheit wiederbeschafft werden, so ergibt sich hinsichtlich des Umfangs der Ausgabenantizipation kein besonderes Problem. Der Pächter hat den Wiederbeschaffungspreis entsprechend der Abnutzung des vorhandenen Wirtschaftsgutes zu antizipieren.

Die Preissteigerungen der vernutzten Substanzteile sind somit vom Pächter zu tragen. Diese Art des Vorgehens ermöglicht eine Erhaltung der übergebenen Substanz. Die Belastung des Pächters mit den anteiligen Preissteigerungen erscheint gerechtfertigt, vernutzt er doch tatsächlich die entsprechenden Substanzteile.

Die Ersatzbeschaffung eines Wirtschaftsgutes in gleicher Form stellt nahezu den Ausnahmefall dar. Im folgenden seien kurz die praktisch wichtigsten Fälle skizziert, bei denen eine Beschaffung von Wirtschaftsgütern gleicher technischer Beschaffenheit weder wirtschaftlich sinnvoll noch mit dem Grundsatz der Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft vereinbar ist. Im Einzelfall können naturgemäß verschiedene Komponenten zusammenwirken bzw. sich gegenseitig aufheben:

1. Eine veränderte betriebliche Absatzsituation. Sie mag zurückzuführen sein auf:
 - a. eine Änderung der konjunkturellen Lage
 - b. strukturelle Änderungen, insbesondere standortbeeinflussende Ereignisse (Bahnhofsverlegung)
 - c. eine Änderung der auf die potentielle Käuferschaft zurückzuführenden immateriellen Werte oder
 - d. in der Person des Pächters liegende Momente.

Allen genannten Fällen ist gemeinsam, daß die Anpassung des Betriebsmittelbestandes an die veränderte Absatzsituation bei Pachtende zu einem vermögensmäßigen Ausgleich führen muß.

Der Pächter wird nicht bereit sein, eine erheblich teurere Maschine mit weit größerem Leistungsvermögen als die ihm übergebene, die aber infolge der veränderten Absatzsituation dem neuen betrieblichen Rahmen entspricht, ohne Ausgleich zurückzugeben. Es läge darin eine große Unbilligkeit, kommen doch dem Verpächter die auf Grund der erhöhten Ausbringung gesteigerten Erträge zugute. Der Pächter würde gewissermaßen dafür bestraft, daß sich die konjunkturelle oder strukturelle Situation des Betriebes verbessert hat, daß sich die immateriellen Werte erhöht haben, oder daß er eine tüchtige Unternehmerpersönlichkeit ist. Andererseits wäre es nicht vertretbar, wenn eine Ersatzbeschaffung ge-

ringeren wirtschaftlichen Wertes, die aus den genannten Gründen den betrieblichen Erfordernissen genügt, die vermögensmäßigen Auflagen des Pächters erfüllte. Hat doch der Pächter das ihm übergebene leistungsfähigere Wirtschaftsgut genutzt ¹⁾.

Mit diesen Ausführungen ist der Nachweis erbracht, daß die Antizipation sämtlicher Ausgaben für notwendige Anschaffungen bei veränderter betrieblicher Absatzsituation nicht den vermögensmäßigen Obliegenheiten des Pächters entspricht. Eine Vereinbarung, die den Pächter zur vermögensmäßigen, nicht nur vorübergehenden finanziellen Aufbringung des im Wirtschaftsprozeß des Betriebes benötigten Kapitals verpflichtete, wäre wirtschaftlich sinnwidrig.

2. Erwerb von technischen Neuentwicklungen ²⁾. Ihre Beschaffung ist für die Wettbewerbslage des Betriebes mitunter von erheblicher Bedeutung. Der Pächter pflegt daher ausdrücklich zu ihrer Anschaffung verpflichtet zu werden. Bei wirtschaftlicher Beurteilung muß indes auch bei ihnen ein vermögensmäßiger Ausgleich erfolgen. Der Pächter hätte den gesamten technischen Fortschritt zu tragen, ohne Rücksicht darauf, inwieweit derartige Anschaffungen noch vom Verpächter genutzt werden. Dem Verpächter käme ohne Gegenleistung die technische Neuerung zugute, gleichviel, ob sie zu einer Substitution von menschlicher Arbeit, zu einer Verringerung des Materialeinsatzes oder zu einer qualitativen Verbesserung der Produkte führt. Eine Vereinbarung entsprechend der leistungsäquivalenten Kapitalerhaltung, die den Pächter verpflichtete, für jene Wirtschaftsgüter vermögensmäßig aufzukommen, die "zur Erzielung und Aufrechterhaltung der äquivalenten Betriebsleistung notwendig sind", ³⁾ wäre mit dem Wesen der vermögensmäßigen Auseinandersetzungen der Parteien nicht vereinbar. Von der praktischen Unbestimmbarkeit eines solchen Gutes braucht daher nicht gehandelt zu werden.

-
- 1) Es ist bei diesen grundsätzlichen Ausführungen zunächst zu unterstellen, daß das vom Verpächter übergebene Wirtschaftsgut dem betrieblichen Rahmen zur Zeit des Pachtbeginnes entspricht. Wegen möglicher Abschlüsse vgl. die Ausführungen S. 203 ff. Eine Ausnahme hiervon ist im Punkt 3 zu machen.
 - 2) Von allmählich erfolgenden technischen Verbesserungen der übergebenen Wirtschaftsgüter soll hier nicht gehandelt werden. Vgl. die Ausführungen S. 106 f.
 - 3) Vgl. Schieb, Brigitta: "Grundsätzliche Probleme der Kapitalerhaltung", in Fragen der Kapitalerhaltung und Finanzierung, Veröffentlichungen zur Betriebswirtschaft, Heft 3, Wolfenbüttel 1949, S. 28

3. Es hat sich erwiesen, daß das vom Verpächter übergebene Wirtschaftsgut nicht genügend leistungsfähig ist. Die vom Pächter vorzunehmende Ersatzbeschaffung hat diesem Umstand Rechnung zu tragen. Der Pächter wird auf einem geldlichen Ausgleich insoweit bestehen, als dem Verpächter nach Pachtende die Nutzung des leistungsfähigeren Wirtschaftsgutes zugute kommt.

Die bisherigen Ausführungen haben deutlich gemacht, daß sowohl die für die Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft als auch die für eine leistungsäquivalente Kapitalerhaltung notwendigen Ausgaben ein Kriterium für die Pflicht der Substanzerhaltung in vermögensmäßiger Sicht nicht abzugeben vermögen.

Der Zweck des Schätzwertvergleiches ist die Feststellung eines geldlichen Ausgleichsanspruches auf Grund einer herzustellenden Beziehung zwischen den bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgütern und den bei Pachtende vorhandenen. Man kann nicht an die Stelle der bei Pachtbeginn übergebenen Vermögensgegenstände gänzlich andere setzen. Ein Vergleich der beiden Vermögenslagen würde bei einem solchen Vorgehen nicht ermöglicht.

Naheliegend ist ein rein mengenmäßiger Vergleich der zu beiden Zeitpunkten vorhandenen Substanz. Ein Mehr oder Weniger an Substanz wäre geldlich auszugleichen. Ein einfaches Beispiel möge den Vorgang verdeutlichen. Zu Pachtbeginn sei eine Maschine mit einem jährlichen Ausstoßvermögen von 1000 Einheiten übergeben worden. Ihre Nutzungsdauer betrage 10 Jahre. Die Maschine hat also eine Totalkapazität von 10 000 Einheiten. Zurückgegeben worden sei eine solche mit einem jährlichen Ausstoßvermögen von 2 500 Einheiten. Ihre Restnutzungsdauer betrage 5 Jahre. Ihre Restkapazität in dem hier verstandenen Sinne ist somit gleich 12 500 Einheiten. Der Pächter hätte dann einen Ausgleichsanspruch auf den monetären Gegenwert von 2 500 Einheiten. Bei Pachtende wäre jener Teil des Beschaffungspreises einer entsprechenden Maschine an den Pächter zu entrichten, der dem Verhältnis von 2 500 Einheiten zu der gesamten Leistungsfähigkeit (Totalkapazität) entspricht.

Derartige Abmachungen wären in Wirklichkeit ermittlungstechnisch nicht oder kaum realisierbar. Sollen etwa Maschinen nach ihrem maximalen oder optimalen Ausbringungsvermögen angesetzt werden? In Wirklichkeit sind beide Größen nur innerhalb weiter Grenzen bestimmbar. Der Eignungswert eines Aggregates wird sehr häufig von heterogenen Faktoren bestimmt. Bei Lastkraftwagen zum Beispiel kommt es nicht nur auf die ins-

gesamt fahrbaren Kilometer, sondern ebensosehr auf die Tragkraft, die Schnelligkeit, die laufenden Unterhaltungsaufwendungen und andere Faktoren an. Technische Fortentwicklungen äußern sich nicht nur in einer erhöhten Ausbringungsfähigkeit, sondern häufig in einer Verringerung des Materialeinsatzes, in einer Substitution von Arbeit oder in qualitativen Verbesserungen der Produkte. Verschiedene Wirtschaftsgüter, so insbesondere Einrichtungsgegenstände, können unter dem Gesichtspunkt des Ausbringungsvermögens gar nicht beurteilt werden. Das entscheidende Argument besteht aber darin: Die Preise der verschiedenen für den Betrieb in Betracht kommenden Wirtschaftsgüter verhalten sich nicht entsprechend dem Verhältnis ihres Ausbringungsvermögens. Es ist daher wirtschaftlich gar nicht angebracht, rein mengenmäßige Vergleichsrechnungen anzustellen. Bei einander fremd gegenüberstehenden Parteien wäre bei Pachtende ein Streit darüber, welcher Gegenstand der Berechnung zugrunde gelegt werden soll, nahezu unvermeidlich. Auch kommt es für den betrieblichen Eignungswert eines Aggregates nicht allein auf das Leistungsvermögen an. In dem vorgegebenen Rahmen des Betriebes nicht nutzbare Kapazitäten sind wirtschaftlich nicht sinnvoll.

Die Finanzverwaltung jedenfalls kann sich auf rein mengenmäßige Betrachtungen bei der Ausgabenantizipation des Pächters nicht einlassen. Die zur Antizipation berechtigenden Momente sind nicht genügend konkretisiert ¹⁾.

Für die Schätzwertermittlung durch Substanzvergleich verbleibt somit nur noch der Weg eines veränderten geldmäßigen Vergleiches. Verändert in der Weise, daß für die bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter nicht der zu diesem Zeitpunkt herrschende Preis angesetzt wird, sondern der bei Pachtende gültige. Eine Beschreibung der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter ist bei diesem Vorgehen jedoch unvermeidlich. Bei Vorliegen einer gut eingerichteten Anlagenrechnung dürften die vorhandenen Aufzeichnungen weitgehend genügen.

Bei einer derartigen Handhabung entstehen besondere Schwierigkeiten, wenn das bei Pachtbeginn übergebene Wirtschaftsgut nicht mehr hergestellt wird, insbesondere wegen Überholung durch den technischen Fortschritt.

Die Betriebsmittel werden ständig technisch verbessert und vervollkommenet, so daß genau identische bei einer Ersatzbeschaffung recht häufig

1) Die von der Rechtsprechung für die Anerkennung von Rückstellungen geforderte Konkretisierbarkeit des zur Rückstellung berechtigenden Grundes - vgl. die Ausführungen S. 72 - wird man ganz allgemein auf vorzunehmende Ausgabenantizipationen ausdehnen können.

nicht mehr als neuwertig marktgängig sind. Auch können sie durch technische Neuentwicklungen verdrängt werden. Die Parteien müssen sich darüber einig werden, ob der Pächter solche stetigen Verbesserungen vermögensmäßig tragen soll oder nicht.

Geht der Wille der Parteien dahin, bei derartigen Verbesserungen dem Pächter einen Ausgleichsanspruch zuzugestehen, so fehlt es in der Regel recht bald an einem gleichen Gut, auf dessen Wiederbeschaffungspreis Bezug genommen werden könnte. Es verbleibt kein anderer Ausweg, als den Wiederbeschaffungspreis des übergebenen Wirtschaftsgutes bei derartigen Änderungen festzuhalten. Der ermittelte Wert kann durch einen Index korrigiert werden.

Die Parteien werden sich jedoch in aller Regel darüber einigen, daß der Pächter solche laufenden technischen Verbesserungen vermögensmäßig zu tragen hat. Eine entsprechende Abmachung wird weitgehend den praktischen Bedürfnissen gerecht. Sie ist für all die Branchen hinreichend, bei denen die Betriebsmittel zwar verbessert werden, nicht aber grundsätzlichen Wandlungen unterliegen. Das Risiko des Pächters ist beschränkt. Er soll vor allem außergewöhnliche technische Verbesserungen oder gar Neuerungen, soweit sie dem Verpächter zugute kommen, vermögensmäßig nicht tragen müssen.

Die besondere Problematik dieses Vorgehens liegt in der Schwierigkeit, im Einzelfall beurteilen zu müssen, ob man noch von dem bei Pachtbeginn übergebenen Typ sprechen kann, oder ob durch die technischen Verbesserungen nicht ein völlig neuartiges Wirtschaftsgut geschaffen worden ist. Es wird hier immer Grenzfälle geben, die zu Streitigkeiten führen können. Im einzelnen Betrieb sind diese Grenzen naturgemäß weit eher absteckbar als in einer allgemeinen Abhandlung. Lassen sich doch bezüglich des einzelnen Wirtschaftsgutes die für seine Eignung relevanten technischen Daten weitgehend bestimmen. Ein voll automatischer Webstuhl mit größerer Breite und höherer Geschwindigkeit als der übergebene nicht automatische ist selbst bei großzügiger Handhabung mit letzterem nicht mehr vergleichbar; sicher ist es ein Lastkraftwagen mit einer bestimmten Tonnage aus dem Jahre 1938 mit einem solchen aus dem Jahre 1958, der ungefähr dieselbe Tragfähigkeit aufweist.

Grundsätzlich läßt sich sagen, daß technische Neuentwicklungen die bisherigen Betriebsmittel nicht gänzlich zu verdrängen vermögen. So konnte der Elektromotor nicht die Dampfmaschine, der Lastkraftwagen nicht die Pferdehaltung gänzlich ersetzen. Die Tatsache, daß es mitunter an

mit den bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgütern vergleichbaren fehlt, ist daher in der Regel nicht auf technische Neuerungen zurückzuführen, sondern auf technische Verbesserungen der bereits bei Pachtbeginn vorhandenen Wirtschaftsgüter. Fehlt es an vergleichbaren Wirtschaftsgütern - es sollte bei Beurteilung dieser Frage der Rahmen recht weit gesteckt werden - so bleibt kein anderer Ausweg, als die Werte festzuhalten, die vor der Verdrängung der Wirtschaftsgüter am Markte herrschend waren. Die festgestellten Werte können mit einem Index korrigiert werden.

Als bisher gewonnenes Ergebnis kann festgehalten werden: Bei einer vermögensmäßigen Verpflichtung des Pächters zur Substanzerhaltung ist die Ausgabenantizipation grundsätzlich an dem Beschaffungspreis des bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgutes zu orientieren. Diese Aussage gilt auch dann, wenn das betreffende Wirtschaftsgut technische Verbesserungen erfährt ¹⁾. Lassen diese ein neuartiges Wirtschaftsgut entstehen, so ist der bei Eintritt des betreffenden Ereignisses festzustellende Preis Grundlage der Ausgabenantizipation. Er kann mit einem Index - am besten mit einem Spezialindex - korrigiert werden.

Das gewonnene Ergebnis soll nun auf die bereits oben skizzierten, praktisch bedeutsamen Fälle angewandt werden.

Zu 1:

Die veränderte betriebliche Absatzsituation

Zunächst sei der Fall einer Betriebserweiterung diskutiert. Will der Pächter zusätzliche Wirtschaftsgüter erwerben, handelt es sich also um Zusatzanschaffungen ²⁾, so kann bezüglich solcher beabsichtigter Erwerbungen eine Ausgabenantizipation nicht erfolgen. Diese Aussage gilt naturgemäß auch dann, wenn bereits erworbene zusätzliche Anschaffungen

1) Wenn im folgenden die Rede ist von "bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgütern", so ist der abgesteckte Rahmen technischer Verbesserungen einbezogen, es sei denn, es sind genau die übergebenen gemeint. Letzteres aber wird sich aus den Ausführungen ergeben.

2) Im Gegensatz zu Zusatzanschaffungen soll von Ersatzbeschaffungen immer dann gesprochen werden, wenn die erworbenen Wirtschaftsgüter an die Stelle solcher treten, die bereits bei Pachtbeginn vorhanden waren, gleichviel, ob es sich um unmittelbare Ersatzbeschaffungen oder um solche Anschaffungen handelt, die sich bereits durch eine Reihe von Erwerbungen auf die bei Pachtbeginn vorhandenen Wirtschaftsgüter zurückführen lassen. Unerheblich soll das Leistungsvermögen oder der Wert der Ersatzbeschaffungen sein. Der Unterscheidung zwischen Zusatz- und Ersatzbeschaffung kommt nur Bedeutung für die hier vorzunehmende Analyse zu, nicht jedoch für die praktische Durchführung der Buchführung und Bilanzierung. Vgl. die Ausführungen S. 121 ff.

ersatzbeschafft werden sollen. Der positive Ausgleichsbetrag des Pächters ist gleich dem jeweiligen Wert der zusätzlichen Anschaffungen ¹⁾.

Bezüglich der Ersatzbeschaffungen, die entsprechend der gemachten Annahme nicht nur eine Substanzerhaltung, sondern bereits auch eine Substanzerweiterung darstellen können, besteht die Notwendigkeit der Vornahme von Ausgabenantizipationen. Entsprechend dem oben erarbeiteten Kriterium sind die während der Abnutzung des derzeit vorhandenen Wirtschaftsgutes insgesamt antizipierbaren Beträge gleich dem Wiederbeschaffungspreis des bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgutes. Ist nämlich das Wirtschaftsgut gänzlich vernutzt, so ist die vom Pächter zu erstattende Ausgleichssumme gleich dem Beschaffungspreis des bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgutes. Die Höhe des Anschaffungspreises der Ersatzbeschaffung ist somit ohne Bedeutung für die insgesamt zu antizipierenden Beträge.

Es mag sein, daß infolge der veränderten Absatzsituation die Ersatzbeschaffung eher vorzunehmen ist, als der betriebsgewöhnlichen bzw. der von den Parteien eingeschätzten Nutzungsdauer entspricht. Von wem sind die auf der Fehlschätzung beruhenden Beträge zu tragen? Man könnte argumentieren, dem Pächter sei lediglich die verkürzte Nutzungsdauer zugute gekommen. Die aufgeworfene Frage rührt an die grundsätzliche Problematik der Bewertung überhaupt. Im Zeitpunkt ihrer Vornahme ist das Schicksal des betreffenden Wirtschaftsgutes ungewiß. Erwartungen, die von einer Fortdauer der derzeitigen Verhältnisse auszugehen pflegen, sind für die Einschätzung der Nutzungsdauer von bestimmender Bedeutung. Der Gedanke ist naheliegend, die endgültige Ermittlung der Schätzwerte erst nach Ablauf der tatsächlichen Entwicklung vorzunehmen. Gegen ein derartiges Vorgehen sprechen jedoch gewichtige Bedenken. Der Pächter bestimmt über den Einsatz der Wirtschaftsgüter. Er hat es mithin in der Hand, deren Nutzungsdauer zu beeinflussen. Eine prinzipielle Ermittlung der Schätzwerte auf der Grundlage der tatsächlichen Entwicklung wird der Stellung des Pächters als Unternehmer nicht gerecht. Er ist nicht mit einem Verwalter vergleichbar, der über die einzelnen Gegenstände Rechenschaft legt.

Andererseits kommt dem Pächter eine zu kurz geschätzte Nutzungsdauer zugute. Auch ist zu bedenken, daß im Normalfall ²⁾ das derzeit genutzte

1) Vgl. die Ausführungen S. 121 ff.

2) Als Ausnahmefall ist die Veränderung qualitativer Bedingungen anzusehen.

Wirtschaftsgut noch weiter verwendet werden könnte. Die leistungsfähigere Ersatzbeschaffung wird vorgenommen, um der verbesserten Absatzsituation zu entsprechen. Die sich ergebenden zusätzlichen Gewinne kommen aber weitgehend ¹⁾ dem Pächter zugute.

Der zur Diskussion stehende Fall ist jedoch durch Außerordentlichkeit gekennzeichnet. Sicherlich bleibt es den Parteien unbenommen, Abmachungen des Inhalts zu treffen, der Verpächter habe im Falle einer vor der angenommenen Abnutzung des übergebenen Wirtschaftsgutes notwendig werdenden Ersatzbeschaffung den auf ihn nach einer ex post aufzustellenden Rechnung entfallenden Anteil an der Nutzungsdauer zu tragen. Die logische Konsequenz einer solchen Abmachung ist, daß bei Erfüllung desselben Tatbestandes nach Pachtende der (ehemalige) Verpächter einen Ausgleichsanspruch gegen den (ehemaligen) Pächter erwirbt.

Im Falle derartiger Abmachungen muß der insgesamt antizipierbare Betrag eine entsprechende Kürzung erfahren, die dem vom Verpächter zu tragenden Anteil entspricht. Die nach Pachtende möglicherweise eintretenden Ansprüche des (ehemaligen) Verpächters können wohl noch nicht berücksichtigt werden, da sie noch nicht konkretisierbar sind.

Bei Fehlen solcher Abmachungen - wegen der bereits erörterten Gründe wohl der grundsätzliche Fall - kann man eine Einschränkung des Umfanges der möglichen Ausgabenantizipation nicht befürworten. Es ist davon auszugehen, daß die Parteien vermeiden wollen, daß noch Jahre nach Pachtende Ausgleichsansprüche entstehen. Der jeweilige Vertragspartner hat eben das Risiko zu tragen, das darin besteht, daß die bei Pachtbeginn und Pachtende in die Entwicklung gesetzten Erwartungen, die den Ansatz der Nutzungsdauer bestimmen, nicht mit dem tatsächlichen Verlauf der Ereignisse übereinstimmen.

Die Untersuchung wendet sich nun dem Fall einer quantitativen Betriebs Einschränkung auf Grund einer veränderten betrieblichen Absatzsituation zu. Keine besonderen Probleme wirft der Fall der Stilllegung von Anlagen auf. Die Ausgabenantizipation kann weiterhin in der üblichen, schematischen Art erfolgen ²⁾. Die Stilllegung wird in der Regel eine Verlängerung der Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes zur Folge haben. Bei gleichbleibendem Beschaffungspreis fehlt es in den letzten Jahren der Nutzung an der Möglichkeit einer Aufwandsverrechnung. Die gebildeten stillen Reserven lösen sich automatisch auf.

1) Nicht insofern, als Pachtzinsen zu entrichten sind, die gewinnabhängig sind.

2) Es liegt so eine Aufwandsverrechnung vor, die dem Ansatz von Abschreibungen auf stillgelegte Anlagen beim sonstigen Unternehmer entspricht.

Im Falle einer Anpassung durch vorzeitige Veräußerung von Wirtschaftsgütern sowie durch Vornahme von Ersatzbeschaffungen von geringerem Wert ¹⁾, die für den gegebenen Zustand aber ausreichen, erhebt sich die Frage, ob die Ausgabenantizipation noch an dem bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgut orientiert werden kann. Es handelt sich wesentlich um dieselbe Frage, die sich anlässlich einer Betriebserweiterung ergibt. Der Pächter wird auch hier grundsätzlich das Risiko einer Fehleinschätzung eingehen müssen. Die Ausgabenantizipationen können daher grundsätzlich keine Einschränkung erfahren. Im einzelnen kann daher auf die obigen Ausführungen verwiesen werden.

Bei einer ausschließlichen Veräußerung von Wirtschaftsgütern liegt der praktische Unterschied darin, daß die antizipierten Beträge bestehen bleiben, da Anschaffungen nicht vorgenommen werden. Bei steigendem Wiederbeschaffungspreis des bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgutes sind ausgewiesene vermögensmäßige Rechte zu mindern, ausgewiesene Verpflichtungen entsprechend zu erhöhen. Bei Ersatzbeschaffungen von geringerem wirtschaftlichem Wert werden die vorgenommenen Ausgabenantizipationen nur bis zur Höhe des Anschaffungspreises der Ersatzbeschaffung aufgelöst. Im Einzelfall mag auch zutreffen, daß die vorgenommenen Ausgabenantizipationen den Anschaffungspreis nicht voll zu decken vermögen. Zum ersten Falle ein Beispiel:

Der Wiederbeschaffungspreis des bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgutes betrage 120, der Anschaffungspreis der Ersatzbeschaffung belaufe sich auf 80, so verbleibt in der vermögensmäßigen Ausgleichsposition ein negativ wirkender Betrag in Höhe von $120 - 80 = 40$. Während der Abnutzung des nunmehr vorhandenen Wirtschaftsgutes ist der zum Wiederbeschaffungspreis des bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgutes fehlende Betrag zu antizipieren.

Zu 2:

Erwerb von technischen Neuentwicklungen. Es wurde bereits gezeigt, daß es schlechterdings dem Wesen der Verpachtung zum Schätzwert widersprechen würde, sollte der Pächter vermögensmäßig die technischen Neuentwicklungen tragen müssen. Es ist bei der Ausgabenantizipation von dem bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgut auszugehen, dessen allmählich

1) "Wert" ist hier ganz allgemein im Sinne von Nutzenstiftung verstanden, nicht also im Sinne einer pagatorischen Wertkategorie. Es mag daher sein, daß der Anschaffungspreis des vom Verpächter übergebenen Wirtschaftsgutes niedriger ist als der der vorgenommenen Ersatzbeschaffung.

erfolgende technische Verbesserungen allerdings grundsätzlich unbeachtlich sein sollten. Es fragt sich, ob diese Aussage eine Einschränkung erfährt, wenn infolge der nach den Grundsätzen der Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft zu beschaffenden technischen Neuerung die Nutzungsdauer des vom Verpächter übergebenen Wirtschaftsgutes eine Verkürzung erfährt. Man wird bei fehlenden diesbezüglichen Abmachungen der Parteien die aufgeworfene Frage verneinen müssen. Es kann auf die anlässlich der falsch eingeschätzten Nutzungsdauer bei quantitativer Anpassung gemachte Argumentation verwiesen werden.

Zu 3:

Übergabe eines nicht genügend leistungsfähigen Wirtschaftsgutes durch den Verpächter. Es versteht sich, daß bei Anschaffung eines leistungsfähigeren Wirtschaftsgutes dem Pächter ein positiver Ausgleichsbetrag gutzubringen ist, der mindestens dem Verhältnis der Wiederbeschaffungspreise der beiden Wirtschaftsgüter entsprechen muß. Bei einer früher erfolgenden Ersatzbeschaffung als von den Parteien vorgesehen oder als der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer entspricht, wird man eine Einschränkung des Umfangs der möglichen Ausgabenantizipation nicht annehmen wollen.

Es seien noch die zeitliche und die intensitätsmäßige Anpassungsform erörtert. Beide Formen der Anpassung beeinflussen unmittelbar den Bestand an Vermögensgegenständen nicht. Ihre Bedeutung liegt in der Einwirkung auf die tatsächliche Nutzungsdauer.

Die Ausgabenantizipation erfolgt schematisch ¹⁾. Eine erfolgte Verlängerung der Nutzungsdauer hat daher keinen Einfluß auf die jährliche Aufwandsverrechnung. In den letzten Jahren der Nutzung werden die gebildeten stillen Reserven aufgelöst. Eine Verkürzung der Nutzungsdauer muß bei erfolgtem Nachweis in analoger Anwendung zu den Abschreibungsgrundsätzen zu einer erhöhten Aufwandsverrechnung führen, so im Falle einer Mehrschichtarbeit.

Die Untersuchung hat ergeben, daß der Umfang der möglichen Ausgabenantizipationen für vorzunehmende Ersatzbeschaffungen grundsätzlich durch den Wiederbeschaffungspreis des bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgutes bestimmt wird. Eine Ausnahme liegt vor, wenn das bei Pachtbeginn übergebene Wirtschaftsgut infolge weitestreichender Verbesserungen als

1) Vgl. die Ausführungen S. 121 ff.

neuartiges angesprochen werden muß. In diesem Falle ist der bei Eintritt des betreffenden Ereignisses festzustellende Preis Grundlage der Ausgabenantizipation. Er kann mit einem Index korrigiert werden.

Bei den bisherigen Ausführungen ist die Annahme gemacht worden, daß zu Pachtbeginn neu angeschaffte Wirtschaftsgüter übergeben werden. Diese Voraussetzung ist nun aufzugeben. Mit anderen Worten: Es ist die Bedeutung des Übergabezustandes für die Ausgabenantizipation zu untersuchen.

b. Die Bedeutung des Übergabezustandes für die Ausgabenantizipation

Bei wirtschaftlicher Beurteilung muß anläßlich der vermögensmäßigen Auseinandersetzung der Übergabezustand sowohl der bei Pachtbeginn als auch der bei Pachtende vorhandenen Wirtschaftsgüter Berücksichtigung finden. Als einziger im Schrifttum macht Gehrke ¹⁾ auf diesen Umstand aufmerksam ²⁾.

Die vermögensmäßige Verpflichtung des Pächters kann nur auf eine dem Übergabezustand entsprechende Substanzerhaltung gehen. Dem substantiellen Denken gemäß bedarf es einer Aufteilung der insgesamt vorhandenen Substanzteile in bereits vernutzte und in noch vernutzbare. Qualitative Momente, zum Beispiel anfänglich bessere Präzisionsarbeit, können dadurch Berücksichtigung finden, daß das auszudrückende Verhältnis entsprechend ihrer Wertung verschoben wird. Man erhält auf diese Weise einen den Übergabezustand berücksichtigenden Koeffizienten. Der insgesamt während der Abnutzung eines Wirtschaftsgutes antizipierbare Betrag wird mithin durch den um den Koeffizienten korrigierten Wiederbeschaffungspreis des bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgutes bestimmt.

Die praktische Festsetzung des Verhältnisses von vernutztem zu noch vernutzbarem Substanzteil ist nicht einfach. Ausgangspunkt bietet die be-

1) Gehrke: a.a.O., S. 58

2) Knoppe, a.a.O., S. 63 ff. (65) tritt der Auffassung Gehrkes mit der Begründung entgegen, der Pächter sei zum kostenlosen Ersatz unbrauchbarer und veralteter Gegenstände verpflichtet. Die bisherigen Ausführungen haben deutlich gemacht, daß die Übernahme derartiger Verpflichtungen bei einander fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern wirtschaftlich sinnwidrig ist. Sollten derartige Abreden getroffen werden, so handelt es sich entweder um verdeckte Gewinnausschüttung oder um verdeckte Kapitalzuführung. Vgl. die Ausführungen S. 145 f-

triebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Bei Annahme linearer Abnutzung entspricht der Koeffizient dem Verhältnis von Restnutzungsdauer zu Gesamtnutzungsdauer. Die in der Literatur für die degressive Abschreibungsmethode angeführten Gründe zeigen, daß eine lineare Verrechnung den tatsächlichen Gegebenheiten recht häufig nicht gerecht zu werden vermag.

Das Interesse des Pächters geht jedoch auf die Annahme einer linearen Verrechnung. Wird doch auf diese Weise der Umfang der Ausgabenantizipation recht groß gehalten. Ein grundsätzliches Ausgehen der Finanzverwaltung von einem durch die Verrechnung degressiver Abschreibungen gebildeten Übergabekoeffizienten erschiene recht fragwürdig. Pflegen doch erhebliche stille Reserven gebildet zu sein, und führt doch ein zu geringer Ansatz während der gesamten Pachtdauer zu einem zu günstigen Vermögensausweis beim Pächter.

Bei der Schätzwurtermittlung durch Substanzvergleich können einander fremd gegenüberstehende Parteien nicht umhin, die übergebenen Vermögensgegenstände zu beschreiben. Bei kapitalmäßigen oder personellen Bindungen der Parteien könnten derartige Aufzeichnungen sowie die Bestimmung eines Übergabekoeffizienten verlangt werden.

Aus diesen Beschreibungen sowie aus dem Ablauf der tatsächlichen Verhältnisse, der mit recht großer Sorgfalt und Vorsicht zu beurteilen wäre, ergeben sich für die Finanzverwaltung Anhaltspunkte bezüglich einer wirtschaftlich vertretbaren Höhe des Übergabekoeffizienten. Dieser findet jedenfalls eine grundsätzliche Beschränkung in einer linearen Abschreibungsverrechnung.

Man sollte bei der Anerkennung bzw. Bestimmung des Übergabekoeffizienten großzügig verfahren. Die Zugrundelegung einer linearen Verschleißentstehung dürfte diesem Umstand weitgehend gerecht werden.

c. Die praktische Durchführbarkeit der gewonnenen Ergebnisse

Bei den bisherigen Erörterungen erschien es mitunter notwendig, auf praktische Erfordernisse einzugehen. So wurde auf die Schwierigkeiten hingewiesen, die sich bei der Beurteilung der Frage ergeben, ob ein Wirtschaftsgut, das ständig technisch verbessert worden ist, noch mit dem bei Pachtbeginn übergebenen vergleichbar ist. Auch wurden die sich bei der Bestimmung des Übergabekoeffizienten ergebenden praktischen

Schwierigkeiten erwähnt. In beiden Fällen sind jedoch die sich ergebenden Probleme grundsätzlich lösbar, wenn auch die zu gewinnenden Ergebnisse nicht genau bestimmbar sind. Abgrenzungsfragen sind indes für das Wirtschaftsleben nichts Unbekanntes.

Am meisten Schwierigkeiten bietet die Ermittlung der Wiederbeschaffungspreise der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter. Es seien daher mögliche Wege ihrer Feststellung erörtert, die nicht frei von Konzessionen an die Wirklichkeit sind.

Richtig wäre eine Orientierung der Ausgabenantizipation an dem zum Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung bzw. zu Pachtende herrschenden Wiederbeschaffungspreis. Dieser ist jedoch gänzlich unbestimmbar. An seine Stelle muß daher der Tagesbeschaffungswert treten.

Insbesondere zwei Gesichtspunkte lassen das Rechnen mit Tagesbeschaffungswerten fragwürdig erscheinen. Einmal bedeutet ihre jährliche Ermittlung ein bedeutsames Maß an zusätzlicher Arbeit. Schon um die Kosten eines solchen umständlichen Verfahrens zu vermeiden, geht das Bestreben der Praxis nach einer vereinfachten Handhabung. Zum anderen sind die Tagesbeschaffungswerte nicht eindeutig bestimmt oder bestimmbar. Es entsteht ein weiter Spielraum für die Wertansätze, der bei der gegebenen Interessenlage in der Steuerbilanz dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu weitgehender Manipulation läßt.

Bei näherem Zusehen ergibt sich indes, daß die geschilderten Bedenken nicht gegenüber allen Wirtschaftsgütern in gleichem Maße erhoben werden können. Man wird eine Unterscheidung vornehmen müssen in solche Wirtschaftsgüter, die einen Markt- oder Listenpreis haben und in solche, bei denen diese Voraussetzung nicht erfüllt ist ¹⁾.

Bezüglich der ersteren sind Arbeitsaufwand und entstehende Kosten vergleichsweise nicht so beträchtlich. Vor allem aber: Die ermittelten Werte sind von der Finanzverwaltung grundsätzlich innerhalb eines bestimmten Rahmens kontrollierbar, obgleich sich auch hier bei nach Jahren erfolgenden Betriebsprüfungen erhebliche Schwierigkeiten ergeben können. Persönliche Momente, wie mögliche Käufe unter Listenpreis auf Grund von Präferenzen, müssen wegen ihrer mangelnden Fixierbarkeit unbeachtet bleiben. Die besonders bei der materiellen Kapitalerhaltung entstehende Schwierigkeit, die auf technischer und wirtschaftlicher

1) Vgl. Hax, Karl: "Die Substanzerhaltung der Betriebe", Köln und Opladen 1957, S. 205

Weiterentwicklung basierenden Einflüssen zu eliminieren ¹⁾, besteht grundsätzlich nicht. Sollen doch diese allmählichen Verbesserungen vom Pächter getragen werden.

Hat sich der Pächter der Mühe unterzogen, die Tagesbeschaffungswerte zu ermitteln, so sind nach der hier vertretenen Auffassung gegen ihre Verwendung bei Wirtschaftsgütern mit Markt- oder Listenpreis keine grundsätzlichen Bedenken zu erheben. Soweit beobachtet werden konnte, pflegt die Praxis aus Gründen der Arbeitersparnis Spezialindices des Statistischen Bundesamtes oder, soweit es sich um Maschinenbewertungen handelt, solche des VDMA zu verwenden. Von der Finanzverwaltung wurde diese Handhabung anerkannt. Es empfiehlt sich, bei wertvollen Objekten von einer Ermittlung des Tagesbeschaffungswertes nicht abzu- sehen. Die Finanzverwaltung wird sich vorbehalten, bei ihnen den unter dem betreffenden Index liegenden Tagesbeschaffungswert anzusetzen.

Während bei Wirtschaftsgütern mit Markt- oder Listenpreisen die Ermittlung von Tagesbeschaffungswerten der Verwendung von Spezialindices vorzuziehen ist, wird bei individuellen Gütern ohne Markt- oder Listenpreis der Ansatz taxierter Tagesbeschaffungswerte nicht zugelassen werden können. Wegen des bestehenden Interessengegensatzes müssen solche Hilfsmittel verwandt werden, die vom Pächter nicht beeinflusbar sind. Die spezifische Problematik liegt nun darin, daß die objektiven Hilfsgrößen gerade bei den individuellen Gütern zu wenig exakten Ergebnissen führen. Indices versagen, "da Indices immer nur für diejenigen Güter errechnet werden können, die auch im Zeitablauf vergleichbar sind" ²⁾. Hax diskutiert die Methode, auf die Elemente der Anlagegüter, zum Beispiel Tariflöhne, Stahl- oder Holzpreise, zurückzugreifen. Ein besonderes Problem stelle dabei die Gewichtung der einzelnen Bestandteile dar. Er kommentiert diese Methode mit den Worten: "das Ergebnis wird immer in hohem Maße von den jeweiligen Wünschen der Bewertenden abhängen" ³⁾.

Auf jeweilige Wünsche kann sich indes die Besteuerung nicht einlassen. Von den beiden zur Diskussion stehenden Möglichkeiten scheidet daher die Methode der Heranziehung der Preiselemente aus. Die Parteien kennen die Elemente, aus denen sich der Anschaffungswert der Spezialgüter zusammensetzt nicht, sieht man von dem Falle selbsterstellter Anlagen

1) Vgl. Liebl, J.: a.a.O., S. 71

2) Hax, Karl: a.a.O., S. 206

3) Hax, Karl: ebenda

ab, für die allerdings bei gut eingerichteter Kostenrechnung die beschriebene Methode verwandt werden könnte.

Als einziger Ausweg für die Ermittlung des Ausgangswertes bei der Ausgabenantizipation des Pächters verbleibt somit die Verwendung der für einzelne Gütergruppen vom Statistischen Bundesamt oder vom VDMA ermittelten Indices.

Die vom theoretischen Standpunkt gegen eine Verwendung von Preisindices zu erhebenden Einwände sind gewichtig und zahlreich ¹⁾. Die Praxis muß jedoch einen Weg gehen. Die Preisindices scheinen den Notwendigkeiten noch am ehesten zu entsprechen. Sie befreien die Rechnung von interessenabhängigen Ansätzen. Sie sind einfach zu ermitteln und kontrollierbar. Infolge der Interdependenz der Preise werden sie in der Regel der Tendenz der Preisentwicklung gerecht. Bei den Gütern ohne Markt- oder Listenpreis erfolgt daher bei dem substantiell orientierten Schätzwertvergleich wegen praktischer Schwierigkeiten eine Aufwandsermittlung wie bei dem real orientierten Schätzwertvergleich, sofern bei diesem Spezialindices verwandt werden.

Abschließend sei noch auf die Erhaltung von Gebäuden eingegangen. Sie sind Individualgüter. Häufig, insbesondere bei einer kürzeren Pacht-dauer, werden für sie vermögensmäßige Pflichten zur Ersatzbeschaffung nicht festgelegt. Der Pachtzins umfaßt dann sowohl eine Verzinsung des Gebäudewertes als auch eine Abschreibungsvergütung ²⁾.

Sollte jedoch eine vermögensmäßige Pflicht zur Substanzerhaltung vereinbart werden, so ergeben sich Fragen besonderer Natur. Die im Statistischen Jahrbuch veröffentlichten Indices beziehen sich lediglich auf den Wohnungsbau. Sie stellen nur auf den Durchschnitt einiger ausgewählter Großstädte ab. Bei Kaffeehäusern, Gastwirtschaften oder Apotheken, also bei Bauten, die Wohnzwecken dienenden Gebäuden ähnlich sind, wird das Abstellen auf den Wohnungsbau nicht weiter störend wirken. Bei abgelegenen Ortschaften könnten entsprechend der ortsüblichen Baupreise Abschläge gemacht werden. Anders jedoch ist der Sachverhalt bei industriellen Anlagen zu beurteilen. Den einzelnen Elementen kommt eine andere Bedeutung zu wie beim Wohnungsbau. Hier können jedoch im Gegensatz zu den von Dritten bezogenen Maschinen und Einrichtungsgegenständen die einzelnen Kostenelemente an Hand der verschiedenen Baurechnungen des Verpächters erfaßt werden. Der für die jeweiligen Elemente ermittelte Betrag könnte mit den veröffentlichten Spezialindices korrigiert werden.

1) Vgl. die Ausführungen S. 92

2) Vgl. die Ausführungen S. 150

C. Die Erhaltung der immateriellen Werte

Das Entstehen und Vergehen der immateriellen Werte wird grundsätzlich durch Momente bewirkt, die nicht kontrollierbar und mit Ausgaben kaum oder nicht sicher beeinflussbar sind. Es handelt sich fast immer um außerordentliche Ereignisse, die ihr Entstehen und Vergehen bewirken, so zum Beispiel Änderungen der Standortbedingungen, des Rufes der Firma, der schöpferischen Fähigkeiten der Mitunternehmer. Es drängt sich die Frage auf, ob bezüglich der immateriellen Werte eine vermögensmäßige Erhaltungspflicht des Pächters überhaupt sinnvoll ist. Die Vorschriften des BGB verzichten auf einen Schätzwertvergleich bezüglich der immateriellen Werte.

Im folgenden soll an Hand der verschiedenen Bestimmungsfaktoren der immateriellen Werte versucht werden, das angesprochene Problem zu erörtern. Vorweg bedarf die Stellung des Pächters als Unternehmer einer Betrachtung.

Mit der Verpachtung übernimmt der Pächter weitgehend die Unternehmerfunktion. Sie ist naturgemäß mehr oder weniger auf Mitarbeiter übertragbar. Der Pächter kann versuchen, die Stellung des Betriebes durch längere Arbeitszeit zu erhalten oder zu verbessern. So kann er z.B. die Beziehungen zur Kundschaft durch häufige Geschäftsreisen pflegen. Seine Bemühungen finden jedoch eine Grenze in seinen Fähigkeiten, seinen Kenntnissen und Erfahrungen, in seiner körperlichen Konstitution sowie in den allgemeinen Umständen. Hat er die Geschäftsführung nach bestem Können besorgt und seine Dispositionen in verantwortlichem Ermessen unter Beachtung der Interessen des Verpächters getroffen, so wird ein vermögensmäßiger Anspruch gegen ihn wegen Minderung der immateriellen Werte wohl kaum durchsetzbar sein, selbst wenn seine Auswahl hinsichtlich der Mitarbeit nicht so glücklich, er kein so erfolgreicher Organisator, sein Verhältnis zu den Mitarbeitern nicht so gut oder seine Beziehungen zu Käufern und Lieferanten nicht so angenehm sind wie die des Verpächters. Es handelt sich um menschliche Eigenschaften, die der Verpächter mit Eingehen des Vertrages akzeptiert. Für den Verpächter liegt in der Persönlichkeit des Pächters ein Risiko und eine Chance zugleich. Ausgabenantizipationen beim Pächter wegen mangelnder Unternehmerfähigkeiten sind sachlich wohl kaum gerechtfertigt. Sie sind allenfalls in Form einer Prozeßrückstellung zulässig, wenn nämlich der Pächter bei Vernachlässigung seiner Pflichten zur Führung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft mit einer Schadensersatzforderung ernsthaft

rechnen muß. In derartigen Fällen ist das Vertrauensverhältnis gestört. Es pflegt ihnen eine Kündigung vorauszugehen.

Die Bestimmungsfaktoren der immateriellen Werte seien in zwei Gruppen gegliedert.

1. Die auf guten innerbetrieblichen Verhältnissen beruhenden immateriellen Werte
 - a. Mitarbeiterstamm mit guten Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen
 - b. Gute Organisation des Arbeitsablaufes und gelungene Anordnung der Betriebsmittel
 - c. Betriebliche Verfahrensweisen, Erfindungen und Patente
2. Die auf günstige Verhältnisse zu Käufern und Lieferanten zurückzuführende immateriellen Werte
 - a. Monopole bzw. monopolähnliche Stellungen
 - b. Die Struktur unvollkommener Märkte

Zu 1 a:

In den Mitarbeitern begründete Momente: Es handelt sich um Fähigkeiten, Kenntnisse und Erfahrungen von Belegschaftsmitgliedern, auf Grund deren dem Betrieb die Erzielung einer Differenzialrente möglich ist. Von Bedeutung ist daher das Verbleiben bisheriger sowie die Einstellung geeigneter Mitarbeiter. Von besonderer Bedeutung kann die Lehrlingsausbildung sein. Eine Bestimmung, nach der der Pächter verpflichtet ist, eine Lehrlingswerkstatt bestimmten Umfanges aufrechtzuerhalten, kann wirtschaftlich recht bald sinnwidrig werden. Sei es, daß es an Jugendlichen fehlt, die den betreffenden Beruf ergreifen wollen, sei es, daß technische Neuerungen die Beschäftigung von Facharbeitern in bisherigem Umfange nicht mehr erforderlich machen. Auch hinsichtlich der Auswahl der sonstigen Mitarbeiter lassen sich allgemein gültige Grundsätze in Pachtverträgen nicht aufstellen. Man wird sich mit einer Herausstellung der Pflicht des Pächters, im entsprechenden Sinne zu handeln, begnügen müssen.

Für das Verbleiben der Betriebsangehörigen ist neben der Lohnhöhe die Alterssicherung von besonderer Bedeutung. Als untere Grenze der Löhne können die Tariflöhne festgelegt werden. Es seien hier die bei der Bilanzierung von Pensionsrückstellungen sich ergebenden Fragen erörtert.

Zunächst sei die Annahme gemacht, der Verpächter habe bis zum Zeitpunkt der Verpachtung Pensionsrückstellungen gebildet. Mit der Verpach-

tung tritt der Pächter in die arbeitsrechtlichen Verträge des nunmehrigen Verpächters ein.

Bei der Bilanzierung des Pächters ist zwischen den jährlichen Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen und jenen Beträgen zu unterscheiden, die infolge der Arbeitstätigkeit beim Verpächter wirtschaftlich diesen treffen. Auf Grund der schuldrechtlichen Verpflichtung des Pächters sind auch letztere zu bilanzieren ¹⁾. Ihnen muß jedoch ein Aktivposten gegenübergestellt werden, der seiner Natur nach eine Forderung an den Verpächter darstellt. Eine Aktivierung als Geschäftswert erscheint daher nicht sinnvoll. Soll eine Erfolgswirkung verhindert werden, so müssen in der Eröffnungsbilanz des Pächters Forderungs- und Rückstellungsposten betragsmäßig gleich sein. Ersterer wird durch letzteren bestimmt.

Von der Höhe des Ansatzes der wirtschaftlich den Verpächter treffenden Beträge hängt naturgemäß die Höhe der jährlichen Rückstellungszuführung ab. Der Zeitpunkt der Entstehung der Pensionsverpflichtung beim jetzigen Verpächter wird in der Regel vom Zeitpunkt des Eintritts des Mitarbeiters in den Betrieb differieren, schon deshalb, weil die Zusage von Pensionsverpflichtungen in früheren Jahren nicht so üblich war. Bei einander fremd gegenüberstehenden Vertragsparteien dürfte der Pächter in der Regel nicht bereit sein, die Pensionsverpflichtung entsprechend der Jahre des Bestehens einer Pensionszusage zu verteilen. Er wird vielmehr auf eine Verteilung entsprechend dem Verhältnis der tatsächlichen Arbeitsjahre bestehen.

Der Verpächter dagegen wird den Einwand machen, die Pensionszusagen seien als eine besondere Art von Lohnerhöhung anzusehen. Sie würden nur an verdienstvolle Mitarbeiter gegeben. Es komme daher nicht auf die Jahre der Mitarbeit, sondern auf den Zeitraum zwischen Pensionszusage und Eintritt des Versorgungsfalles an.

Beide Argumentationen haben berechtigte Gründe für sich. Wie soll nun die Steuer bei kapitalmäßig oder personell verbundenen Vertragspartnern verfahren? Eine Aufteilung entsprechend der tatsächlichen Arbeitsjahre wäre in jedem Falle eine Typisierung. Man sollte nach der hier vertre-

1) Der Grundsatz des Nachholverbotes bedarf hier keiner Beachtung. Der Eintritt in die arbeitsrechtlichen Verträge hat das Entstehen einer Ausgleichsforderung gegen den Verpächter zur Folge. Verbindlichkeiten und Ausgleichsforderungen, beide sind zu bilanzieren.

tenen Auffassung grundsätzlich großzügig verfahren. Es wird jedoch Fälle geben, bei denen eine Aufteilung entsprechend der Dauer der Pensionszusagen offensichtlich nicht angemessen ist, so im Falle baldigen Ausscheidens von Mitarbeitern.

Geht man nicht von den Jahren des Bestehens einer Pensionszusage aus, so wird beim Pächter die Höchstgrenze der jährlich den Rückstellungen zuzuführenden Beträge entsprechend herabgesetzt.

Beim Verpächter liegt der folgende Sachverhalt vor: Selbst bei einem Zugrundelegen der Höchstgrenze der jährlich möglichen Rückstellungszuführung entspricht die in der Bilanz ausgewiesene Vermögenslage nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Es muß ihm daher möglich sein, im ersten Jahre der Dauer des Pachtverhältnisses den auf ihn durch die Zugrundelegung eines anderen Verrechnungszeitraumes entfallenden Ausgabenteil als Aufwand zu verrechnen. Für eine Verteilung dieses Betrages auf mehrere Jahre ist eine gesetzliche Handhabe nicht gegeben. Bei analoger Anwendung der Vorschrift über die Höchstgrenze des § 6 a EStG muß es in seinem Belieben stehen, bis zur Höhe des Schuldbetrages jeden beliebigen Betrag anzusetzen.

Die Auflösung der Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen nach dem vertraglich vorgesehenen Eintritt des Versorgungsfalles kann beim Pächter entweder nach der versicherungsmathematischen Methode oder durch Verbuchen der laufenden Versicherungsleistungen vorgenommen werden, Abschn. 41 EStR 1955 ¹⁾. Der aktivierte Ausgleichsanspruch gegen den Verpächter ist nur aufzulösen, wenn sich der Verpächter während der Pachtdauer an den laufenden Pensionsleistungen beteiligt. Erfolgt eine derartige Beteiligung des Verpächters nicht, so sind während der Pachtdauer beim Verpächter hinsichtlich der Pensionsverpflichtungen grundsätzlich Verbuchungen nicht vorzunehmen. Inwieweit Erhöhungen oder Herabsetzungen der Pensionsverpflichtungen bei ihm von Bedeutung sind, hängt von den zwischen den Parteien getroffenen Abmachungen ab.

Läßt man die Annahme fallen, der Verpächter habe bis zum Zeitpunkt der Verpachtung Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen gebildet, so sind zwei Fälle zu unterscheiden. Hat der Verpächter die Pensionszusagen erteilt, es aber unterlassen, entsprechende Rückstellungen zu bilden, so gelten die gemachten Ausführungen. Dem Pächter wird dadurch die Möglichkeit zur Bildung von Rückstellungen nicht genommen. Der Ausweis

1) Vgl. im einzelnen Heissmann, Ernst: "Steuerfragen der betrieblichen Altersversorgung", 2. Aufl., Köln 1957, S. 30 ff.

der auf den Verpächter durch die Zugrundelegung eines anderen Verrechnungszeitraumes entfallenden Verpflichtungen muß entsprechend den obigen Grundsätzen möglich sein.

Vom Pächter gemachte Pensionszusagen bedürfen im Innenverhältnis der Zustimmung des Verpächters. Hat doch der Verpächter bei Pachtende in die Arbeitsverträge einzutreten. Es erscheint sehr fraglich, ob der Pächter Pensionszusagen des Inhaltes machen kann, daß Pensionsansprüche der Mitarbeiter nur der Dauer der Pacht entsprechend entstehen. Eine derartige Abmachung gefährdete die auf die Mitarbeiter zurückzuführenden immateriellen Werte. Würde doch der Verpächter nahezu gezwungen, selbst Pensionszusagen zu erteilen, um nach Pachtende die Mitarbeiter für den Betrieb erhalten zu können.

Zu 1 b:

Gute Organisation des Arbeitsablaufes und gelungene Anordnung der Betriebsmittel: Die vom Verpächter geschaffene Organisation ist noch lange Zeit mehr oder weniger stark bestimmend. In vieler Hinsicht sind dem organisatorischen Handeln gewisse Bahnen vorgezeichnet. Das dynamische Wirtschaftsgeschehen sowie das Ausscheiden von Mitarbeitern machen jedoch Anpassungen bezüglich der Organisation des Arbeitsablaufes sowie der Anordnung der Betriebsmittel notwendig. Inwieweit derartige Anpassungen gelingen, hängt weitgehend von den Fähigkeiten des Pächters sowie der Mitarbeiter ab. Ausgleichsansprüche des Verpächters können aus weniger gelungenen organisatorischen Maßnahmen des Pächters wohl kaum hergeleitet werden ¹⁾. Es werden eher entsprechende Abschläge bei den materiellen Werten vorgenommen. Rückstellungen wegen Minderung der auf die Organisation zurückzuführenden immateriellen Werte dürften daher sachlich nicht gerechtfertigt sein. Nur bei pflichtwidrigem Verhalten des Pächters kann nach den allgemeinen Grundsätzen der Rückstellungsbildung eine solche erfolgen, wenn mit einer Inanspruchnahme fest zu rechnen ist. Bei kapitalmäßig oder personell verbundenen Vertragspartnern dürfte diese Möglichkeit jedoch weitgehend ausscheiden.

Der Verpächter kann die Erhaltung der in der Organisation zu erblickenden Werte auch durch eine Bestimmung des Inhaltes anstreben, daß eine Beratung von Organisationsfachleuten innerhalb festgelegter Zeiträume zu erfolgen habe. Die Kosten derartiger Beratungen werden zweckmäßiger-

1) Vgl. die Ausführungen S. 113

weise im Jahre der Betriebsberatung angesetzt. Sie könnten je nach Lage des Falles auch verteilt werden.

Zu 1 c:

Betriebliche Verfahrensweisen, Erfindungen und Patente. Bezüglich der hierauf zurückzuführenden immateriellen Werte lassen sich Erhaltungsbestimmungen nicht oder nur unzulänglich in den Vertrag aufnehmen. Entwicklungen pflegen nicht stetig, sondern stoßweise vorgenommen zu werden. Es erscheint nicht sinnvoll, den Pächter zu jährlichen Ausgaben in bestimmter Höhe zu verpflichten. Man wird sich mit einer Hervorhebung der entsprechenden Pflicht des Pächters begnügen müssen. Ist der Pächter offensichtlich mit der Entwicklung im Rückstande, so können unter Umständen angemessene Beträge antizipiert werden. Sollte im Vertrag ein jährlicher Mindestbetrag für Entwicklungsausgaben festgelegt worden sein, so fürchte die Finanzverwaltung während mehrerer Jahre vorgenommene Rückstellungen nur schwerlich anerkennen. Sie wird vermuten, der festgesetzte Mindestbetrag sei absichtlich zu hoch.

Dem Wesen der Erfindungen wird eine Herausnahme aus dem allgemeinen Pachtvertrag und eine Übergabe in Lizenz weit eher gerecht. Die während der Pachtdauer gelungenen Erfindungen werden nach Pachtende an den (ehemaligen) Verpächter ebenfalls in Lizenz gegeben. Auf diese Weise wird der tatsächliche Erfolg belohnt. Allerdings ergeben sich erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten bezüglich bereits begonnener, aber noch nicht gänzlich gelungener Erfindungen.

Bei derartigen Vereinbarungen wird der Verpächter Lizenzgeber, der Pächter Lizenznehmer. Diese Handhabung hat allerdings zur Folge, daß die bewertungsrechtlich bisher meist nicht angesetzten, nicht patentierten Erfindungen zu bewerten sind. Sie werden durch die Zahlung der Lizenzgebühr als "vergegenständlicht" angesehen ¹⁾.

Bezüglich der Ausgaben des Pächters für Entwicklungen gelangen die für diese aufgestellten allgemeinen Grundsätze zur Anwendung. In den letzten Jahren der Pachtdauer wird das Moment der Verwertbarkeit der gewonnenen Ergebnisse nach Pachtende bei dem Wertansatz in der Steuerbilanz besonders stark mitschwingen.

1) Vgl. die Ausführungen S. 157 f.

Zu 2 a :

Monopole bzw. monopolähnliche Stellungen: Die Aufrechterhaltung einer Monopolstellung hängt weitgehend von durch dem Unternehmer nicht beeinflussbaren Momenten ab. Preisstellungen, die das volle Gewinnmaximum auf kurze Sicht nicht voll erreichen, mögen das Aufkommen der Konkurrenz verhindern helfen. Bei Verlust einer Monopolstellung dürfte der Verpächter jedoch Ausgleichsansprüche nicht durchsetzen können. Ausgabenantizipationen zur Aufrechterhaltung einer Monopolstellung können daher nicht vorgenommen werden.

Zu 2 b:

Die Aufrechterhaltung der Struktur unvollkommener Märkte:

Der Unternehmer hat das Bestreben, den Grad der Unvollkommenheit von Märkten zu vergrößern, zumindest den erreichten zu erhalten. Dieser Grad ist auf persönliche und sachliche Präferenzen sowie auf Standortbedingungen zurückzuführen. Letztere sind nur wenig beeinflussbar. Die Gefahr der Verschlechterung des Standortes trägt der Verpächter als Eigentümer. Bezüglich persönlicher Präferenzen ist die Persönlichkeit des Pächters entscheidend. Er kann jedoch nur nach seinen Fähigkeiten und Kenntnissen handeln ¹⁾.

Die sachlichen Präferenzen sind im wesentlichen auf den Ruf der Firma sowie auf die Aufmachung der Produkte zurückzuführen. Letztere wiederum hängt weitgehend von den Fähigkeiten des Pächters und der Mitarbeiter ab.

Der Ruf der Firma ist grundsätzlich durch Werbung, durch Ausgaben also, beeinflussbar. Ihrer Wirkung sind jedoch erhebliche Grenzen gesetzt. Selbst die geschickteste Reklame vermag auf die Dauer den Absatz schlechter Produkte nicht zu sichern. Der Verpächter hat also ein Interesse daran, und die Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft gebietet es, daß der Pächter eine den Umständen angemessene Werbung durchführt. Die Festsetzung eines bestimmten jährlichen Ausgabenbetrages erscheint bei den ständig wechselnden Marktverhältnissen sowie bei den sich laufend ändernden Methoden der Werbung wenig sinnvoll.

Sollten jedoch Mindestbeträge festgesetzt worden sein, so steht dem Pächter das Recht auf Vornahme von Ausgabenantizipationen zu, falls der festgesetzte Betrag in einem Jahr nicht verwendet wurde.

1) Vgl. die Ausführungen S. 113

Bei vom Pächter vorgenommenen Werbefeldzügen entspricht die allgemeine Handhabung einer Aktivierung der getätigten Ausgaben nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten. Dem Pächter fließen nämlich die infolge der Mehraufwendungen zu erwartenden zusätzlichen Erträge bei variablem Pachtzins nicht in voller Höhe zu. Es erscheint daher eine Aktivierung der Ausgaben für Werbefeldzüge beim Pächter nur entsprechend dem Aufteilungsverhältnis des auf die immateriellen Werte zurückzuführenden Gewinnes gerechtfertigt ¹⁾.

Die Ausführungen haben ergeben, daß bezüglich der Erhaltung der immateriellen Werte eine Vornahme von Ausgabenantizipationen weitgehend nicht sachgerecht ist. Im Einzelfall mögen nicht nennenswerte Ausnahmen bestehen.

Exkurs: Der betriebliche Gesamtwert als Grundlage der Schätzwertermittlung

Der Gedanke, die Errechnung des Ausgleichsanspruches der Parteien bei Pachtende auf der Grundlage des betrieblichen Gesamtwertes vorzunehmen, ist zunächst bestechend. Wird doch ein einheitliches Ganzes überlassen und zurückgegeben, und sind doch für den Betrieb nicht die materiellen Wirtschaftsgüter wertbestimmend.

Ein derartiges Verfahren widerspräche indes dem Wesen der Verpachtung. Sie ist eine Nutzungsüberlassung und nicht ein Verkauf und Rückkauf. Wie die Untersuchung gezeigt hat, sind vom Pächter nicht beeinflussbare Wertänderungen ganz außerordentlicher Natur, so insbesondere bei den immateriellen Werten, in aller Regel vom Verpächter als dem Eigentümer der Wirtschaftsgüter und dem eigentlichen Inhaber des Betriebes zu tragen. Der Pächter kann vermögensmäßig die konjunkturelle Entwicklung, die bei der Abschätzung der Ertragsaussichten eine besondere Rolle spielt, nicht vertreten müssen.

Es bedarf daher keines Eingehens auf die in der Gesamtbewertung bei verpachteten Betrieben liegende Problematik sowie keines Nachweises, daß hinsichtlich möglicher Ausgabenantizipationen eine Konkretisierbarkeit nicht vorliegt. Derartige Vereinbarungen über die Schätzwertermittlung konnten von befragten Praktikern nicht beobachtet werden. Auch das BGB geht bei der Ermittlung der Schätzwerte von Einzelwerten aus.

1) Vgl. die Ausführungen S. 149 ff.

III. Die Bilanzierung der entstehenden vermögensmäßigen Ansprüche und Verpflichtungen im besonderen

Mit der Bestimmung des möglichen Umfanges der Ausgabenantizipation beim Pächter während der Abnutzung eines Wirtschaftsgutes sind die wesentlichen Grundlagen für die Feststellung der entstehenden vermögensmäßigen Ansprüche und Verpflichtungen erarbeitet. Diese Aussage gilt auch hinsichtlich des Verpächters, müssen sich doch gegenseitige Rechte und Pflichten decken.

Wie bereits ausgeführt, können die bezüglich des einzelnen Wirtschaftsgutes ermittelten positiven bzw. negativen Wertdifferenzen jeweils in einem aktiven bzw. passiven Verrechnungsposten in die Bilanz eingestellt werden. Die Ansprüche bzw. Verpflichtungen gegenüber dem Vertragspartner ergeben sich durch eine Saldierung beider Positionen. Im folgenden soll jedoch nicht der Ausweis eines aktiven bzw. passiven Verrechnungspostens angenommen werden, sondern die unmittelbare Bilanzierung der entstehenden vermögensmäßigen Rechte bzw. Verpflichtungen.

A. Die Bilanzierung beim Pächter

Entsprechend den obigen Erörterungen ¹⁾ ergibt sich für den bilanziellen Ausweis beim Pächter folgendes Grundschemata:

Bilanz des Pächters	
Gepacht. Anlagen	Rückgabeverpflichtung
Ausgleichsanspruch	Ausgleichsverpflichtung

Die von der Position "gepachtete Anlagen" ausgehende Erfolgswirkung soll jeweils durch Veränderungen der Position Rückgabeverpflichtung in gleicher Höhe bei Zu- und Abgängen sowie bei Zu- und Abschreibungen neutralisiert werden. Der Ausweis dieser beiden Positionen ist nicht erforderlich, wenn auch zu wünschen. Der zusätzliche Arbeitsaufwand ist nicht nennenswert, da die den Abschreibungen entsprechenden Beträge in jedem Falle ermittelt werden müssen. Im Mittelpunkt des Interesses stehen daher der Erfolgswirkung wegen, die zu bilanzierenden Ausgleichsansprüche bzw. Ausgleichsverpflichtungen.

1) Vgl. die Ausführungen S. 81 ff.

Bei der Schätzwertermittlung durch Substanzvergleich ist der dem Verpächter zuzurechnende Schätzwert gleich der Summe der um den jeweiligen Übergabekoeffizienten korrigierten Wiederbeschaffungspreise der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter. Der dem Pächter zuzurechnende Schätzwert ist gleich der Summe der fortgeführten ¹⁾ Wiederbeschaffungspreise der vorhandenen Wirtschaftsgüter. Bezüglich des einzelnen Vermögensgegenstandes ergibt sich mithin beim Pächter ein Verrechnungsbetrag (V_b) aus dem Werte des fortgeführten Wiederbeschaffungspreises des vorhandenen Vermögensgegenstandes ($fWpB$) minus des um den Übergabekoeffizienten (k) korrigierten Wiederbeschaffungspreises des bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgutes (WpA). Es ist also:

$$V_b = fWpB - kWpA$$

Wurde ein vom Verpächter übergebenes Wirtschaftsgut völlig vernutzt, jedoch nicht ersatzbeschafft, so ist

$$fWpB = 0, VS = - kWpA.$$

Bei einer Zusatzanschaffung des Pächters ist

$$kWpA = 0, V_b = fWpB.$$

Auch im Falle des nominell oder real orientierten Schätzwertvergleiches wird der dem Pächter zuzurechnende Schätzwert durch die um die anteiligen Wertminderungen gekürzten Wiederbeschaffungspreise der bei Pachtende vorhandenen Wirtschaftsgüter bestimmt. Der dem Verpächter gutzubringende Schätzwert ($SchW_V$) ist bei dem nominell ausgerichteten Schätzwertvergleich mit dem zu Pachtbeginn festgestellten Schätzwert identisch. Bei dem real orientierten Schätzwertvergleich hat entsprechend der Indexänderung (J) eine Korrektur zu erfolgen. Es gilt daher die Beziehung:

$$V_b = fWpB - SchW_V \quad \text{bzw.} \quad V_b = fWpB - SchW_V \cdot J$$

Diese die tatsächlichen vermögensmäßigen Verhältnisse darstellenden Beziehungen können indes für die jährliche Aufwandsverrechnung nicht verwandt werden, da sie bezüglich der bilanzierten vermögensmäßigen Rechte und Verpflichtungen bei steigenden Wiederbeschaffungspreisen des vorhandenen Wirtschaftsgutes (Gut B) bzw. bei sinkenden Wiederbeschaffungspreisen des bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgutes (Gut A) zum Ausweis nicht realisierter Gewinne führen müßten.

Es ist daher von der jährlich vorzunehmenden Aufwandsverrechnung auszugehen. Zunächst sei angenommen, daß der Pächter eine Ersatzbeschaffung

1) "Fortgeführt" meint, die anteiligen Abschreibungen sind abgezogen.

bereits vorgenommen hat. Entsprechend den obigen Ausführungen ¹⁾ sind die Ausgaben für die Ersatzbeschaffung, die nicht bereits antizipiert werden konnten, auf die Dauer der Abnutzung zu verteilen, während gleichzeitig erneut Ausgabenantizipationen in dem Umfange kWpA vorzunehmen sind. Bei gleichbleibendem Wiederbeschaffungspreis des bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgutes (Gut A) ist die insgesamt vorzunehmende Aufwandsverrechnung gleich dem Anschaffungspreis der Ersatzbeschaffung ²⁾. Bei steigendem Wiederbeschaffungspreis des Gutes A ist sie entsprechend der Preissteigerung höher, bei sinkendem müßte sie entsprechend niedriger sein. Es ist hier jedoch der Grundsatz der Imparität zu beachten. Dieser Grundsatz verbietet in jedem Falle, daß hinsichtlich der während der Abnutzung bereits vorgenommenen Aufwandsverrechnung eine erfolgserhöhende Korrektur insoweit erfolgt, als eine Preissenkung des Gutes A eingetreten ist. Sind doch hier bereits Ansprüche bzw. Verpflichtungen ausgewiesen, deren entsprechende Korrektur den Ausweis nicht realisierter Gewinne ³⁾ bedeuten würde.

Die praktische Handhabung der Aufwandsverrechnung muß indes einfach und schematisch sein. Überlegungen darüber, ob es sich um Ausgabenantizipationen oder Ausgabenverteilungen handelt, können nicht jeweils angestellt werden. Um diesen praktischen Erfordernissen zu genügen, soll eine Aufwandserfassung in der Form erfolgen, daß einerseits die üblichen Abschreibungsgrundsätze zur Anwendung gelangen, und daß andererseits eine zusätzliche Aufwandsverrechnung insoweit erfolgt, als zur Erfassung sämtlicher für die Substanzerhaltung notwendiger Aufwendungen erforderlich ist. Der Aufwand (A) setzt sich somit aus den der Abschreibung entsprechenden Beträgen (Ab) und aus zusätzlichen Aufwendungen (zA) zusammen. Es ist also:

$$A = Ab + zA$$

Außer dem Gesichtspunkt einer einfachen praktischen Handhabung sprechen für diese Aufteilung die Vorteile, die darin liegen, daß allgemeine Grundsätze angewandt werden können. Es erfolgt so eine entsprechende Gleichbehandlung mit dem sonstigen Unternehmer. Auch für die Erfolgsrechnung hat diese Aufteilung Bedeutung. Die zusätzlichen Aufwendungen,

1) Vgl. die Erörterungen S. 88 ff.

2) Eine Preissteigerung des vorhandenen Wirtschaftsgutes hat in Berücksichtigung des Imparitätsgrundsatzes unbeachtlich zu bleiben. Eine Preissenkung kann bei dem den Abschreibungen entsprechenden Betrag berücksichtigt werden.

3) Daß diese allgemein übliche Ausdrucksweise nicht exakt ist, sei hier lediglich erwähnt. Kann doch eine entsprechende Bewertung auch einen Verlust mindern.

die mitunter unregelmäßig anfallen, können als außerordentliche Aufwendungen behandelt werden. Es wird so dem Ziel einer vergleichbaren Erfolgsrechnung entsprochen.

Zweifelsohne wird man bezüglich der Aufwandskomponente Ab die degressive Abschreibungsmethode insoweit anwenden, als sie steuerlich zulässig ist, § 7 EStG. Fraglich mag sein, ob die aus wirtschaftspolitischen und Vereinfachungsgesichtspunkten gewährten Vergünstigungen ihren Niederschlag in dem Ausgleichsposten finden sollen, wie im Falle der zur Vornahme von Sonderabschreibungen berechtigenden Vorschriften der Siebenergruppe oder des § 6 Abs. 2 EStG.

Eine Antwort auf die aufgeworfene Frage ist aus dem Zweck und der wirtschaftlichen Bedeutung der entsprechenden Bestimmungen zu geben, § 1 Abs. 2 StAnpG. Die Anwendung der §§ 7 a und 7 e EStG dürfte dem Pächter bezüglich der von ihm angeschafften Wirtschaftsgüter in jedem Falle zuzugestehen sein. Er hat zur Sicherung seiner neuen Erwerbsgrundlage Ausgaben getätigt. Hinsichtlich der vom Verpächter übergebenen Wirtschaftsgüter ließe sich anführen, soweit eine Bewertungsvorschrift vom Verpächter in Anspruch genommen wurde, könne sie vom Pächter nicht nochmals geltend gemacht werden. Ganz zu überzeugen vermag dieser Hinweis jedoch nicht. Handelt es sich doch um zwei, zumindest juristisch getrennte, Vermögenssphären. Nicht stichhaltig wäre der Einwand, der Pächter habe im Gegensatz zum Wortlaut des Gesetzes keine Anschaffungskosten. Sie sind in den entstehenden Verpflichtungen zum Ersatz der Wirtschaftsgüter zu erblicken. Besondere Gründe, die für eine Nichtanwendung der Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter sprechen, sind nicht erkennbar.

Die obigen Ausführungen haben ergeben, daß bei der endgültigen Abnutzung des Ersatzwirtschaftsgutes im Vergleich zum sonstigen Unternehmer eine zusätzliche Aufwandsverrechnung in Höhe des seit der Ersatzbeschaffung gestiegenen Wiederbeschaffungspreises des Gutes A erfolgt sein sollte. Es fragt sich nun, wie diese zusätzliche Aufwandsverrechnung (zA) während der Abnutzung zu erfolgen hat. Der zusätzliche Aufwand ist durch die Preisänderungen des bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgutes bestimmt. Es ist also:

$$zA = kWpA_t - kWpA_{to},$$

wobei t den Zeitpunkt der Bilanzierung, to den Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung bezeichnet.

Bei der jährlichen Aufwandsermittlung sind jedoch die bereits verrechneten Preisunterschiede zu berücksichtigen. Es ist daher jeweils von dem der letzten Bilanzierung tatsächlich zugrundegelegten Wiederbeschaffungspreis (Zeitpunkt $t - 1$) auszugehen. Es gilt somit die Beziehung

$$zA = kWpA_t - kWpA_{t-1}$$

Da ein den Abschreibungen entsprechender Aufwand in jedem Falle erfaßt werden soll ¹⁾, gilt diese Beziehung nur, wenn $kWpA_t > kWpA_{t-1}$.

Es ergibt sich somit für die jährliche Aufwandsverrechnung:

$$A = Ab + k (WpA_t - WpA_{t-1}) \text{ wenn } WpA_t > WpA_{t-1}$$

In Worten: Die jährlich vorzunehmende Aufwandsverrechnung ist gleich dem den Abschreibungen entsprechenden Betrage zuzüglich der um den Übergabekoeffizienten korrigierten Preissteigerung der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter.

Die praktische Handhabung ist einfach. Der den Abschreibungen entsprechende Betrag wird nach den allgemeinen Grundsätzen festgestellt. Bezüglich der Ermittlung des zusätzlichen Aufwandes braucht lediglich die Differenz der Wiederbeschaffungspreise um den Übergabekoeffizienten korrigiert zu werden. Im Falle einer hilfsweisen Verwendung von Indices ist die Indexsteigerung entsprechend zu korrigieren. Es gilt die Beziehung:

$$A = Ab + k (J_t - J_{t-1}) \text{ wenn } J_t > J_{t-1}$$

Bisher wurde angenommen, daß der Pächter bereits eine Ersatzbeschaffung vorgenommen hat. Es verbleibt noch die Erörterung der Aufwandsverrechnung bezüglich der vom Verpächter übergebenen Wirtschaftsgüter. Sie setzt sich naturgemäß ebenfalls aus den beiden Komponenten Ab und zA zusammen. Fraglich ist nur, ob bei den den Abschreibungen entsprechenden Beträgen von den fortgeführten Anschaffungswerten oder von den bei Pachtbeginn fortgeführten Wiederbeschaffungspreisen auszugehen ist. Eine Orientierung an den Buchwerten des Verpächters kommt in Berücksichtigung der getrennten Vermögenssphären nicht in Betracht.

Grundsätzlich kann von beiden Werten ausgegangen werden. Es ist lediglich zu beachten, daß ein negativer Ausgleichsbetrag nicht sogleich in

1) Vgl. die Ausführungen S. 123

Höhe der Differenz fortgeführter Wiederbeschaffungswert minus fortgeführter Anschaffungspreis entsteht. Dieser ist vielmehr entsprechend dem eintretenden Verschleiß anzusetzen. Ein Beispiel möge der Erläuterung dienen. Der Anschaffungspreis einer Maschine betrage 100, der Wiederbeschaffungspreis 200, die Gesamtnutzungsdauer 10 Jahre und die Restnutzungsdauer 6 Jahre. Es wird angenommen, daß der Verschleiß linear erfolgt. Ginge man von der Gleichung $A = A_b + k (WpA_t - WpA_{t-1})$ aus, und legt man den Anschaffungspreis zugrunde, so würden falsche Ergebnisse erzielt. Es würde im 1. Jahre ein Aufwand angesetzt zu:

$$10 + \frac{6}{10} (200 - 100) = 70.$$

In Wirklichkeit ist aber bei gleichbleibendem Wiederbeschaffungspreis ein Aufwand nur in Höhe von

$$20 + \frac{6}{10} (200 - 200) = 20$$

entstanden ¹⁾. Geht man vom Anschaffungswert aus, so ist der für die Komponente zA sich errechnende Betrag während der Restnutzungsdauer (rn) zu verteilen. Es ist also:

$$\begin{aligned} A &= A_b + \frac{k (WpA_t - WpA_{t-1})}{rn} \\ &= 10 + \frac{6 (200 - 100)}{6} \\ &= 20 \end{aligned}$$

Bei dem nominell orientierten Schätzwertvergleich ist während der Abnutzung der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter jeweils der festgestellte Einzelschätzwert zu antizipieren. Es ist also:

$A = \frac{SchW}{rn}$. Während der Abnutzung von Ersatzbeschaffungen genügt eine den Abschreibungen entsprechende Aufwandsverrechnung. Es ist $A = A_b$.

Bei dem real ausgerichteten Schätzwertvergleich sind während der Abnutzung der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter außer dem bei Pachtbeginn festgestellten Einzelschätzwert die erfolgenden Indexsteigerungen (J) zu verrechnen. Es ist daher $A = \frac{SchW}{rn} + J$. Hinsichtlich der Ersatzbeschaffungen gilt die Beziehung: $A = A_b + J$.

1) Geht man vom Wiederbeschaffungspreis aus, so bezeichnet t-1 in der obigen Gleichung nicht nur den Zeitpunkt der letzten Bilanzierung - vgl. die Ausführungen S. 125 - sondern in dem Grenzfall der ersten Bilanzierung seit Pachtbeginn auch den Zeitpunkt des Pachtbeginnes.

Mit diesen Ausführungen seien die Erörterungen über die Aufwandsverrechnung abgeschlossen. Es sei noch darauf hingewiesen, daß bei steigenden Wiederbeschaffungspreisen beim Pächter eine umfangreichere Bindung von Erlösteilen erfolgt als beim sonstigen Unternehmer. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des Kapazitätserweiterungseffektes ist dieser mithin größer. Aus diesem Umstand kann jedoch ein Verbot der Verwendung von Wiederbeschaffungspreisen nicht gefolgert werden. Einerseits brauchen die Voraussetzungen nicht erfüllt zu sein, und andererseits handelt es sich um einen Tatbestand, der für die Bilanzierung unmittelbar nicht beachtlich ist. Diese hat die entstehenden und sich mindern den vermögensmäßigen Verpflichtungen und Ansprüche zu erfassen.

Auch sei besonders darauf hingewiesen, daß die Verwendung von Wiederbeschaffungspreisen in dem festgelegten Rahmen nicht einen Durchbruch der Nominalrechnung darstellt. Ihre Verwendung ist erforderlich, um die vermögensmäßigen Ansprüche bzw. Verpflichtungen zu erfassen. Von einer Bilanzierung im Sinne der organischen Bilanzauffassung kann nicht die Rede sein.

B. Die Bilanzierung beim Verpächter

Der Verpächter hat einerseits die sich in seinem bürgerlich-rechtlichen Eigentum befindenden Vermögensgegenstände und andererseits die vermögensmäßigen Ansprüche bzw. Verpflichtungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu bilanzieren.

Die Bilanzierung und Abschreibung der Vermögensgegenstände kann nach den allgemeinen Grundsätzen erfolgen. Die erforderlichen Unterlagen - es handelt sich vor allem um die Aufführung der erfolgten Anschaffungen, die Nennung ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer sowie um die Angabe der Abgänge - sind dem Verpächter vom Pächter zur Verfügung zu stellen. Bei entstehenden Streitigkeiten zwischen den Parteien mögen sich hier Schwierigkeiten ergeben. Es kann in diesem Umstand ein entscheidendes Hindernis für die Bilanzierung jedoch nicht erblickt werden. Der Pächter kann zur Bereitstellung entsprechender Unterlagen im Verträge verpflichtet werden.

Die Ausführungen beziehen sich vorerst auf den substantiell orientierten Schätzwertvergleich. Zunächst sei der Fall einer Ersatzbeschaffung durch den Pächter betrachtet.

Bezüglich des einzelnen ersatzbeschafften Wirtschaftsgutes ist der Verrechnungsbetrag (Vb) im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung gleich dem um

den Übergabekoeffizienten korrigierten Wiederbeschaffungspreis des bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgutes (kWpA) abzüglich des Anschaffungspreises der Ersatzbeschaffung (ApB). Es ist also: $V_b = kWpA - ApB$. Im Falle einer Zusatzanschaffung ist $V_b = -ApB$.

Bei erfolgter Pächteranschaffung hat der Verpächter die eingetretene Vermögensumschichtung buchhalterisch zu erfassen. Er hat einerseits den in sein Eigentum übergegangenen Vermögensgegenstand zu aktivieren und andererseits die ausgewiesenen Ansprüche zu mindern bzw. die Verpflichtungen zu erhöhen.

Im Augenblick der Ausscheidung des bisher genutzten Wirtschaftsgutes ist der positive Verrechnungsbetrag gleich kWpA. Die Anschaffungskosten der Ersatzbeschaffung bestehen in dem "Erlöschen" des positiven Verrechnungsbetrages sowie in dem "Entstehen" eines negativen Verrechnungsbetrages in der Höhe, in der die Pächterausgaben kWpA übersteigen. Im Ausnahmefall, bei $ApB < kWpA$, wird der positive Verrechnungsbetrag nur in Höhe von ApB gemindert.

Insoweit während der Abnutzung des bisher genutzten Wirtschaftsgutes die Ertragsverrechnung nicht in Höhe von kWpA vorgenommen wurde, gelangt ein Erfolg zum Ausweis. Diese Konsequenz wird aus dem allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsatz abgeleitet, daß nur die tatsächlichen Anschaffungskosten die erfolgsrechnerische Wirkung einer Aktivierung neutralisieren können. Eine derartige Handhabung wird der Ermittlung des Schätzwertes gerecht, der bezüglich einzelner Vermögensgegenstände zu erfolgen hat. Die vermögensmäßigen Rechte bzw. Verpflichtungen können von den einzelnen Vermögensgegenständen nicht isoliert gesehen werden. Sind sie doch ihrem Umfang nach durch die bezüglich der einzelnen Wirtschaftsgüter zu ermittelnden positiven bzw. negativen Ausgleichsbeträge bestimmt.

Ein Beispiel möge der Erläuterung dienen. Der Anschaffungspreis einer Ersatzbeschaffung betrage 200, der um den Übergabekoeffizienten korrigierte Wiederbeschaffungspreis des bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgutes (kWpA) 110. Sind bis zum Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung lediglich 100 als Ertrag verrechnet worden, so hat ein Gewinnausweis in Höhe von $110 - 100 = 10$ zu erfolgen. Es ist folgende Buchung vorzunehmen:

Maschinen 200	an Ausgleichskonto	190	und
	an a.o. Erträge	10	

Die Feststellung der während der Abnutzung der einzelnen Wirtschaftsgüter verrechneten Erträge bereitet keine grundsätzlichen Schwierigkeiten. Es sind lediglich außer den Abschreibungen die verrechneten Erträge festzustellen. Auch bereitet die Abgrenzung zwischen Ersatzbeschaffung und Zusatzanschaffungen keine praktischen Schwierigkeiten, braucht doch eine Feststellung eventueller Abweichungen in der technischen Beschaffenheit oder in dem Wert der Gegenstände nicht zu erfolgen.

Ist man der Ansicht, daß ein Gewinnausweis nicht zu erfolgen hat, so ist die praktische Konsequenz dieser Auffassung, daß beim Verpächter während der Gesamtdauer des Pachtverhältnisses weitgehend ¹⁾ Erfolgswirkungen nicht eintreten. Die vorzunehmende Bilanzierung hätte rein formalen Charakter. Es würde mit ihr lediglich den Anforderungen der Bilanzierungspflicht genügt, die eine buchhalterische Erfassung eintretender Vermögensumschichtungen verlangt ²⁾. Die unbefriedigenden praktischen Ergebnisse der Annahme des Ruhens der Werte während der Pachtdauer blieben bestehen ³⁾.

Die Ausführungen wenden sich nun der Erfassung des Ertrages während der Abnutzung von Wirtschaftsgütern zu. Der Verrechnungsbetrag bezüglich eines Wirtschaftsgutes ist zu jedem Zeitpunkt:

$$V_b = k W_p A - f W_p B,$$

wobei $f W_p B$ den um die anteiligen Abschreibungen gekürzten Wiederbeschaffungspreis eines vorhandenen Vermögensgegenstandes bezeichnet.

Eine Komponente der Ertragsverrechnung stellen in jedem Falle die den Abschreibungen entsprechenden Beträge dar. Man sollte bezüglich der Höhe dieser Ertragskomponente (Ab) eine Koppelung mit den beim Verpächter tatsächlich vorgenommenen Abschreibungen verlangen. Ein Wahlrecht ergibt sich aus dem Wesen der Sache nicht. Möglichkeiten zur Manipulation werden auf diese Weise ausgeschlossen. Es kann die lineare oder degressive Abschreibungsmethode angewandt werden. Eine Erfolgswirkung wird jedenfalls nicht erzielt. Die Bemessung der Abschreibungen dürfte daher zu keinen Meinungsverschiedenheiten zwischen Verpächter und Finanzverwaltung führen.

1) Es bestünde lediglich eine Ausnahme bezüglich der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter. Vgl. die Ausführungen S. 130 f.

2) Vgl. die Ausführungen S. 83 f.

3) Vgl. die Erörterungen S. 84 ff.

Soll die Ertragsverrechnung dem Grundsatz der Imparität genügen, so muß einerseits ein sinkender Wiederbeschaffungspreis des bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgutes (Gut A) sowie ein steigender Wiederbeschaffungspreis des vorhandenen Vermögensgegenständen (Gut B) erfolgsmindernd berücksichtigt werden. Andererseits kann ein steigender Wiederbeschaffungspreis des Gutes A sowie ein sinkender Wiederbeschaffungspreis des Gutes B eine Berücksichtigung grundsätzlich ¹⁾ nicht finden.

Während bezüglich des Gutes A die ganze Preissenkung zu verrechnen ist, kann hinsichtlich des Gutes B eine Preissteigerung nur insoweit angesetzt werden, als dem nicht vernutzten Anteil des Wirtschaftsgutes an der Preisänderung entspricht. Die jährliche Ertragsverrechnung (E) ist somit gleich:

$$E = Ab - k(WpA_t - WpA_{t-1}) \text{ wenn } WpA_t > WpA_{t-1} \\ - (fWpB_t - fWpB_{t-1}) \text{ wenn } fWpB_t > fWpB_{t-1}$$

Dem Ansatz einer anteiligen Preissteigerung des Gutes B kommt mit zunehmender Abnutzung geringere Bedeutung zu. Im Zeitpunkt der Ausscheidung stellt die diesbezüglich vorgenommene Ertragsverrechnung in ihrer gesamten Höhe stille Reserven dar. Dieser Umstand rechtfertigt jedoch nicht, auf den Ansatz entsprechender Preissteigerungen zu verzichten, werden doch bei Pachtende Wirtschaftsgüter der verschiedensten Abnutzung übergeben und nicht etwa nicht mehr verwendbare. Auch wird der Hinweis, es handle sich entsprechend dieser anzusetzenden Preissteigerungen um die Bildung stiller Tagesbeschaffungswertreserven bezüglich der vom Verpächter selbst zu bilanzierenden Wirtschaftsgüter, dem Imparitätsgrundsatz nicht gerecht. Können doch Preissteigerungen bilanzierter Wirtschaftsgüter mit entstehenden Verpflichtungen bzw. sich mindernden Ansprüchen nach allgemeinen Grundsätzen nicht verrechnet werden.

Die Ausführungen wenden sich nunmehr den bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgütern zu. Während der Abnutzung dieser Wirtschaftsgüter entsteht ein positiver Ausgleichsbetrag in Höhe von $kWpA$. Zunächst sei die

1) Man wird diese Preisänderungen insoweit berücksichtigen können, als sie bei an sich anzusetzenden Preisänderungen abgezogen werden können. Stieg zum Beispiel der Preis des Gutes B von 200 auf 220 und der des Gutes A von 100 auf 110, so läßt sich ein Ansatz von nur $20 - 10 = 10$ vertreten. Es dürfte genügen, wenn der Imparitätsgrundsatz bezüglich einzelner Wirtschaftsgüter beachtet wird. Eine Berücksichtigung hinsichtlich einzelner Rechnungselemente erscheint nicht erforderlich.

Voraussetzung gemacht, daß der bei Pachtbeginn festgestellte Wiederbeschaffungspreis sich nicht ändert. Es fragt sich, ob dann ein kWpA entsprechender Ertrag verrechnet werden kann.

Nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen sind *e n t s t e h e n d e* Forderungen und Verpflichtungen in ihrer tatsächlichen Höhe anzusetzen. Der Grundsatz der Imparität gilt lediglich bezüglich bereits ausgewiesener Forderungen bzw. Verpflichtungen. So dürfen bereits ausgewiesene Forderungen in fremder Währung bei Kursverbesserungen nicht erhöht werden, entstehende Forderungen sind jedoch entsprechend den herrschenden Kursen anzusetzen. Ein gleicher Sachverhalt liegt bezüglich der zu beurteilenden Frage vor. Bei gleichbleibendem Wiederbeschaffungspreis muß es daher möglich sein, während der Abnutzung der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter einen kWpA entsprechenden Betrag als Ertrag zu verrechnen. Entsteht doch ein positiver Ausgleichsbetrag entsprechend der mit Wiederbeschaffungspreisen zu bewertenden Verschleißbildung.

Bezüglich der Ertragskomponente Ab empfiehlt sich auch hier eine Kopplung mit den tatsächlich beim Verpächter vorgenommenen Abschreibungen. Die zusätzliche Ertragsverrechnung ist daher während der Restnutzungsdauer (rn) gleich kWpA abzüglich des zu Pachtbeginn (Zeitpunkt t_0) ausgewiesenen Buchwertes (BW). Es gilt daher die Beziehung:

$$E = Ab + \frac{(kWpA_{t_0} - BW_{t_0})}{rn} \quad \text{wenn } WpA_{t_0} > BW_{t_0}$$

Bei sinkenden Wiederbeschaffungspreisen sind die entsprechend dieser Beziehung zu hoch angesetzten Beträge in Abzug zu bringen. War zum Beispiel bei Pachtbeginn $WpA = 110$, $k = \frac{1}{2}$, $BW = 40$ und $rn = 5$, so erfolgte eine jährliche Ertragsverrechnung in Höhe von $\frac{1}{2} \frac{110 - 40}{5} = 3$.

Fällt WpA im dritten Jahre auf 100, so ergibt sich für die jährliche Ertragsverrechnung der Betrag von $\frac{1}{2} \frac{100 - 40}{5} = 2$.

Die bisherige Ertragsverrechnung war mithin um $(3 - 2) \cdot 2 = 2$ zu hoch.

Entsprechend der Unterscheidung zwischen bereits ausgewiesenen Forderungen bzw. Verpflichtungen und entstehenden Forderungen bzw. Verpflichtungen können erfolgte Preissteigerungen anteilig berücksichtigt werden, auch wenn sie über den bei Pachtbeginn festgestellten Wiederbeschaffungspreis hinausgehen. Allerdings bereitet bei häufigen Preisschwankungen die ermittlungstechnische Erfassung der zu hoch angesetzten

Erträge zusätzliche Arbeitsaufwendungen. Man wird daher und insbesondere auch in Berücksichtigung des Prinzips der Vorsicht mutmaßlich vorübergehende Preissteigerungen nicht berücksichtigen und eher von zu niedrigen als von zu hohen Wiederbeschaffungspreisen ausgehen.

In obiger Beziehung ist der Änderung des Wiederbeschaffungspreises Rechnung zu tragen. $kWpA_{to}$ ist durch $kWpA_t$ zu ersetzen. Zu hoch angesetzte Erträge (fE) sind besonders zu berücksichtigen. Es gilt daher:

$$E = Ab + \frac{(kWpA_t - BW_{to})}{rn} \quad \text{wenn } WpA_t > BW_{to} - fE$$

Die Ertragsverrechnung bezüglich der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter vermag voll zu befriedigen. Es erfolgt auf diese Weise entsprechend der tatsächlichen Forderungsentstehung eine positive Erfolgsverrechnung. Unregelmäßig anfallende Gewinne werden vermieden.

Die bezüglich der ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter erörterte Handhabung vermag nicht in dieser Weise zu befriedigen, da während der Abnutzung des Wirtschaftsgutes positive Erfolge nicht ausgewiesen werden. Sie ist jedoch einem Ruhenlassen der Werte bis Pachtende entschieden vorzuziehen, bei dem in aller Regel Gewinne weit größeren Umfanges ausgewiesen werden ¹⁾.

Die unterschiedliche Ertragsverrechnung bezüglich der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter und der Ersatzbeschaffungen ist auf den Umstand zurückzuführen, daß bei letzteren die Rechnungselemente ohne konkreten Bezug sind. Hat der Pächter ein Wirtschaftsgut ganz anderer Beschaffenheit erworben, so kann man nicht sagen, $kWpA$ sei entsprechend der Abnutzung dieses Gutes als Ertrag zu verrechnen. Erfolgt doch die Verschleißentstehung nicht auf diese Weise. Die bezüglich der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter gemachten Aussagen können nur dann entsprechend verwertet werden, wenn es sich um gleiche Ersatzbeschaffungen handelt. Die Feststellung, ob dieser Sachverhalt im Einzelfall vorliegt, bereitet jedoch erhebliche praktische Schwierigkeiten. Natürlich müßte es dem Verpächter unbenommen bleiben, auf diese Weise zu verfahren.

Bei dem nominell ausgerichteten Schätzwertvergleich ist während der Abnutzung eines bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgutes der festgestellte Einzelschätzwert als Ertrag zu verrechnen. Es ist also:

$$E = Ab + \frac{SchW - BW_{to}}{rn} .$$

1) Über die weiteren Nachteile eines Ruhenlassens der Werte vgl. die Ausführungen S. 84 ff.

Bezüglich erfolgter Ersatzbeschaffungen ist:

$$E = ab - (fWpB_t - fWpB_{t-1}) \text{ wenn } fWpB_t > fWpB_{t-1}$$

Bei dem real ausgerichteten Schätzwertvergleich gilt für die bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter:

$$E = Ab + \frac{\text{SchW} \cdot J - BW_{to}}{rn} - fE.$$

Bezüglich der Ersatzbeschaffungen gilt:

$$E = Ab - (J_t - J_{t-1}) \text{ wenn } J_t > J_{t-1} - (fWpB_t - fWpB_{t-1}) \text{ wenn } fWpB_t > fWpB_{t-1}$$

C. Sonderfragen der Bilanzierung bei Pachtverhältnissen

Im folgenden ist noch die bisher ausgeklammerte Bilanzierung bei der schlichten Verpachtung sowie die Bilanzierung des Umlaufvermögens zu erörtern. Schließlich ist auf die bei Aufstellung der Eröffnungsbilanz des Verpächters bei Lösung des Pachtverhältnisses sich ergebenden Fragen einzugehen.

1. Die Bilanzierung bei der schlichten Verpachtung

Bei der schlichten Verpachtung ist der Verpächter verpflichtet, die notwendigen Anschaffungen vorzunehmen. Er hat für einen solchen Bestand an Anlagegüter zu sorgen, die nach Menge und Beschaffenheit dem Pächter die Führung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft ermöglichen. Dem Pächter obliegt die Instandhaltung und Instandsetzung der Vermögensgegenstände.

Die vom Verpächter angeschafften Vermögensgegenstände sind bei ihm zu bilanzieren und abzuschreiben. Anschaffungen des Pächters gehen im Gegensatz zur Verpachtung zum Schätzwert nicht in das Eigentum des Verpächters über. Sie sind daher beim Pächter zu bilanzieren und abzuschreiben.

Eine Ausnahme stellen jene Pächteranschaffungen dar, die zu wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks werden. Sie gehen mit der Verbindung mit dem Grundstück in das Eigentum des Verpächters über, § 94 BGB, es sei denn, sie sind nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grundstück verbunden, § 95 BGB. Es besteht jedoch die Vermutung, daß die von

einem nur obligatorisch Berechtigten eingefügten Gegenstände nur als vorübergehend verbunden anzusehen sind.

Sollten die Voraussetzungen des § 95 BGB nicht erfüllt sein, so sind die betreffenden Gegenstände vom Verpächter zu bilanzieren. In gleicher Höhe ist ein Ausgleichsposten zu bilden. Der Pächter kann die Vermögensgegenstände nicht bilanzieren, er hat daher ebenfalls einen Ausgleichsposten anzusetzen. Dieser ist grundsätzlich entsprechend der Nutzungsdauer abzuschreiben. Eine kürzere Pachtdauer dürfte nur dann beachtlich sein, wenn eine Ausgleichszahlung bei Pachtende nicht erwartet werden kann. Bei kapitalmäßig oder personell verbundenen Vertragspartnern dürfte dieser Sachverhalt in der Regel nicht anzunehmen sein. Ist doch hier eine Nichtverwendung oder Andersverwendung der betreffenden Gegenstände nicht anzunehmen, da die Investitionsentscheidungen bereits während der Pachtdauer unter einheitlicher Willensbildung erfolgen.

Im Gegensatz zur schlichten Verpachtung kommt die Vornahme von Ausgabenantizipationen für Anschaffungen nicht in Betracht. Stellt doch die den Verpächter treffende Pflicht zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern, die zur Aufrechterhaltung einer ordnungsmäßigen Wirtschaft erforderlich sind, eine vermögensmäßige Verpflichtung nicht dar. Für erforderliche Anschaffungen können daher Ausgaben bei ihm nicht antizipiert werden. Bei unterlassenen Instandhaltungen und Instandsetzungen liegt beim Pächter eine bilanzierungsfähige Verpflichtung vor. Insoweit er Ausgaben tätigt, die in erfolgsrechnerischer Sicht späteren Jahren zu belasten sind, ist ein positiver Ausgleichsbetrag auszuweisen, dessen Abschreibung grundsätzlich nicht an einer kürzeren Pachtdauer orientiert werden kann. Man kann hier die Abgrenzungsgrundsätze zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand anwenden. Im Interesse der Bilanzwahrheit empfiehlt es sich, beim Verpächter den Herstellungsaufwand zu aktivieren und einen entsprechenden Ausgleichsbetrag in gleicher Höhe einzusetzen.

Hat der Pächter die Pflicht übernommen, bei Pachtende den früheren Zustand eines Wirtschaftsgutes wieder herzustellen, insbesondere Baulichkeiten, so kann er die bei Pachtende mutmaßlich anfallenden Ausgaben für die Herstellung des früheren Zustandes durch eine jährlich gleichmäßig ansteigende Rückstellung antizipieren ¹⁾.

1) Vgl. Littmann, Eberhard: a.a.O. §§ 4,5 Anm. 277

2. Die Bilanzierung des Umlaufvermögens

Bezüglich der Überlassung des Umlaufvermögens kommen folgende schuldrechtliche Beziehungen in Betracht:

1. der Verkauf
2. die Gewährung eines Warendarlehens bzw. die Überlassung durch Abschluß eines dem Warendarlehen ähnlichen Vertrages
3. die Überlassung im Rahmen des Pachtvertrages.

Zu 1:

Der Kaufpreis stellt die Anschaffungskosten des Pächters dar. Beim Verpächter erfolgt ein Gewinnausweis in der Höhe des Kaufpreises minus der Summe der Buchwerte. Fraglich ist, ob in der Veräußerung des Umlaufvermögens die Veräußerung eines Teilbetriebes im Sinne des § 16 Abs. 1 Ziff. 1 EStG erblickt werden kann.

Der RPF¹⁾ hat in der Veräußerung des Umlaufvermögens einer Wirkwarenfabrik anlässlich der Verpachtung einen Vorgang im Rahmen des laufenden Geschäftsbetriebes erblickt. Man wird dieses Urteil nicht schlechthin anwenden können. Es ist vielmehr darauf abzustellen, ob die Wesensmerkmale eines Teilbetriebes vorliegen.

Für einen solchen ist von besonderer Bedeutung, daß er einen Einzelorganismus darstellt. Die veräußerten Wirtschaftsgüter müssen für sich genommen die Grundlage eines Betriebes bilden können²⁾. Beachtet man dieses Kriterium, so wird man in der Veräußerung des Umlaufvermögens im Regelfall die Veräußerung eines Teilbetriebes nicht erblicken können. Es wird jedoch Fälle geben, bei denen dieses Merkmal erfüllt ist, so insbesondere bei Handelsbetrieben. Auch können durch die Mitveräußerung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens die Voraussetzungen des Teilbetriebes erfüllt werden.

Zu 2:

Die darlehensweise Überlassung des Umlaufvermögens setzt voraus, daß vertretbare Sachen übergeben werden, und solche gleicher Art, Güte und Menge zurückzuerstatten sind, § 607 BGB. Da es sich einerseits nicht nur

1) Urt. v. 24.7.1935, VI A 639/33, RStBl. 1935 S. 1467

2) Vgl. Schirm, Manfred: "Die einkommensteuerliche Behandlung der Veräußerung und des Erwerbs gewerblicher Betriebe", Diss. München 1957, S. 20

um vertretbare Sachen handelt, die überlassen werden, und da andererseits solche Sachen zurückzugeben sind, die bei Pachtende in dem gegebenen Rahmen des Betriebes wirtschaftlich sinnvoll sind, handelt es sich wohl grundsätzlich um einen Vertrag sui generis, der dem Waren-darlehen ähnlich ist. Auf die Rückgabe von Sachen gleicher Art, Güte und Menge kommt es nicht so sehr an.

Aus dem wirtschaftlichen Erfordernis, Sachen anderer Art, Güte und Menge zurückzugeben, ergibt sich die Notwendigkeit eines geldlichen Ausgleichs. Bei einander fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern wird zum Beispiel der Pächter nicht bereit sein, ohne entsprechenden geldlichen Ausgleich Sachen besserer Qualität und in größerer Menge zurückzugewähren, als er empfangen hat. Wäre dem so, so bräuchte er zu Pachtende das Umlaufvermögen nur recht gering zu halten, um in den Genuß eines wirtschaftlichen Vorteils zu gelangen.

Der große Vorzug einer darlehensweisen oder darlehensähnlichen Überlassung gegenüber dem Verkauf besteht für den Verpächter in der Möglichkeit der Substanzerhaltung.

Für die Bilanzierung ist von Bedeutung, daß der Pächter Eigentümer der ihm übergebenen Umlaufwerte wird. Zunächst sei angenommen, er beschaffe solche Vermögensgegenstände, die mit den bei Pachtbeginn übergebenen übereinstimmen.

Der Pächter hat die in sein Eigentum übergegangenen Vermögensgegenstände zu aktivieren und in gleicher Höhe eine Verpflichtung zu passivieren. Es fragt sich, ob bei Preisänderungen bezüglich der ausgewiesenen Verpflichtung der Grundsatz der Imparität zu beachten ist. Das heißt, ob bei Preissteigerungen die Verpflichtung zu erhöhen und bei Preissenkungen nicht zu vermindern ist. Ist der Grundsatz der Imparität in dem zur Diskussion stehenden Falle relevant, so sind bei Preisbewegungen jeweils Aufwände zu verrechnen: bei Preissteigerungen bezüglich der Verpflichtungen, bei Preissenkungen hinsichtlich der aktivierten Vermögensgegenstände.

Böttcher ¹⁾ führt aus, da die Bilanz eine Geldrechnung sei und die Wirtschaftsgüter als solche nicht in der Bilanz behandelt werden könnten, sei bezüglich der auszuweisenden Geldbeträge der Grundsatz der Imparität zu beachten. Dieser Argumentation kann hier nicht beigetreten werden.

1) Böttcher, Conrad: "Aktuelle Probleme ...", a.a.O. III

Der Grundsatz der Imparität ist ein Ausfluß des allgemeinen Vorsichtsprinzips. Der Kaufmann soll wegen der Fragwürdigkeit der Wertansätze seine Vermögenslage eher zu ungünstig als zu günstig ausweisen. Bezüglich eines Warendarlehens ist indes für das Prinzip der Vorsicht im Sinne des Imparitätsgrundsatzes kein Raum. So hat er bei Preissteigerungen nicht zu befürchten, entsprechend den gestiegenen Preisen stärker beansprucht zu werden. Es fehlt mithin an dem Grund, der zur Herausbildung des Imparitätsgrundsatzes geführt hat.

Die ausgewiesenen Verpflichtungen sind auf Ausgaben nicht zurückführbar. Sie sind aber wegen der Natur der Bilanz als einer Geldrechnung anzusetzen. Insoweit ist Böttcher zuzustimmen. Sie haben jedoch, da sie bei Pachtbeginn in gleicher Höhe wie die ausgewiesenen Vermögensgegenstände anzusetzen sind, nicht als Aufwände den Gewinn gemindert. Es besteht keine Veranlassung, bei Preisänderungen im Gegensatz zu den bei Pachtbeginn zu bilanzierenden Wirtschaftsgütern und Ausgleichsbeträgen nicht auf Ausgaben zurückführbare Aufwände zu verrechnen. Aus dem Wesen der Bilanz als einer Geldrechnung kann daher eine den Preisänderungen entsprechende Aufwandsverrechnung nicht abgeleitet werden. Es wird daher dem RFH beigetreten, der ausführt: "Die Verpflichtung zur Rückgabe ... ist durch Aufnahme eines dem jeweils aktivierten Betrag entsprechenden Gegenposten in den Passiven zu berücksichtigen" ¹⁾.

Keine besonderen Fragen werfen Mehrbestände auf. Sie sind beim Pächter nach den allgemeinen Grundsätzen des Umlaufvermögens zu behandeln. Verpflichtungen stehen ihnen nicht gegenüber. Bei Minderbeständen sind entsprechend den Wiederbeschaffungspreisen der fehlenden Wirtschaftsgüter Verpflichtungen auszuweisen. Es ist der Grundsatz der Imparität zu beachten, das heißt, sinkende Wiederbeschaffungspreise führen nicht zu einer Ertragsverrechnung.

Sind die vorhandenen bzw. die zu beschaffenden Wirtschaftsgüter mit den bei Pachtbeginn übergebenen nicht vergleichbar, so kann die Bilanzierung der Verpflichtungen nicht an ersteren orientiert werden. Bei einander fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern wird der Pächter nicht bereit sein, bedeutend wertvollere Gegenstände ohne geldlichen Ausgleich zu übergeben. Man wird wohl die bezüglich des substantiellen Schätzwertvergleiches über die Erhaltung einzelner Vermögensgegenstände gemachten Aussagen hier übertragen können ²⁾. Mit anderen Worten:

1) Urt. v. 26.1.1937

2) Vgl. die Ausführungen S. 97 ff.

Für den Ansatz der Ausgleichsbeträge beim Pächter ist von den Wiederbeschaffungspreisen der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter auszugehen. Man wird daher bei der Bilanzierung insoweit einen an den Wiederbeschaffungspreisen der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter auszurichtenden Ausgleichsposten passivieren, als vorhandene Wirtschaftsgüter nicht mit den bei Pachtbeginn übergebenen übereinstimmen. Es mag sein, daß im Einzelfall aus praktischen Schwierigkeiten des Unterscheidens der vorhandenen Wirtschaftsgüter die Bilanzierung einfach dergestalt zu erfolgen hat, daß in Höhe der Wiederbeschaffungspreise der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter eine Verpflichtung zu bilden ist, während die Umlaufswerte nach den allgemeinen Grundsätzen zu aktivieren sind. Bezüglich der Verpflichtung hat der Imparitätsgrundsatz uneingeschränkt zu gelten. Ist doch jetzt wegen der mangelnden Unterscheidungsmöglichkeit ein Unsicherheitsmoment gegeben.

Der Verpächter kann bei Gewährung eines Warendarlehens die aus seinem Eigentum ausscheidenden Güter nicht mehr bilanzieren. Er hat die entstehende Forderung auszuweisen, bezüglich der der Imparitätsgrundsatz zu beachten ist. Er kann also während der Pachtdauer steigende Wiederbeschaffungspreise der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter nicht berücksichtigen.

Zu 3:

Bei der Überlassung der Umlaufswerte im Rahmen des Pachtvertrages bleibt der Verpächter Eigentümer der übergebenen Wirtschaftsgüter. Er hat sie daher zu bilanzieren. Entsprechend ihrer Veräußerung entsteht eine anzusetzende Forderung in Höhe der Tagesbeschaffungswerte.

Es empfiehlt sich, daß der Pächter ein Warenkonto führt. Er hat jedoch bei dem Ausweis in der Bilanz die Tatsache fremden Eigentums kenntlich zu machen. Es ergibt sich die Notwendigkeit, entsprechend dem Verkauf der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter beim Pächter einen passiven Ausgleichsbetrag zu bilanzieren, der an den Tagesbeschaffungswerten der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgütern zu orientieren ist.

Sollen die vom Pächter angeschafften Umlaufswerte auch in das Eigentum des Verpächters übergehen, so bedarf es einer diesbezüglichen Abmachung. Liegt eine solche nicht vor, so sind diese Güter beim Pächter zu bilanzieren. Gehen jedoch die vom Pächter angeschafften Umlaufswerte in das Eigentum des Verpächters über, so gelangen die bezüglich des Anlagever-

mögens entwickelten Grundsätze zur Anwendung. Der Verpächter hat die Vermögenswerte zu bilanzieren. Die Ausgleichsbeträge sind von beiden Parteien unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anzusetzen.

3. Bilanzielle Fragen beim Verpächter anlässlich des Pachtendes

Hat der Verpächter während der Pachtdauer eine kaufmännische Buchführung unterhalten, so bieten sich anlässlich des Pachtendes keine besonderen Problemstellungen. Insoweit die ausgewiesenen Ausgleichsansprüche bzw. -verpflichtungen stille Reserven enthalten, sind diese mit Feststellung der tatsächlichen Ausgleichsbeträge aufzulösen. Es hat hier wohl eine analoge Behandlung zu den Rückstellungen zu erfolgen, die aufgelöst werden müssen, wenn sie sich als nicht mehr notwendig erweisen ¹⁾.

Besondere Fragestellungen bezüglich der Bilanzierung ergeben sich bei jenen Verpächtern, die während der Pachtdauer eine kaufmännische Buchführung nicht unterhalten haben.

Sie waren für die Dauer des Pachtverhältnisses Privatpersonen im Sinne des Handelsrechts ²⁾. Mit Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit sind sie, falls diese den Anforderungen eines vollkaufmännischen Handelsgewerbes genügt, zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz gemäß § 39 HGB verpflichtet.

Für diese Eröffnungsbilanz gilt wie für die Jahresbilanzen der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ³⁾. Für die Besteuerung liegt indes bei Annahme von Betriebsvermögen während der Pachtdauer ein gänzlicher Neubeginn nicht vor. Sie hat an die bei Pachtbeginn erstarrten Werte anzuknüpfen. Es hätten sonst bei Pachtbeginn Entnahmen der vorhandenen Wirtschaftsgüter angenommen werden müssen. Es ist allerdings zu beachten, daß bei der schlichten Verpachtung bezüglich der abnutzbaren Werte nicht an die Buchwerte bei Pachtende angeknüpft werden kann. Sind die entsprechenden Wirtschaftsgüter noch vorhanden, so sind die zwischenzeitlich geltend gemachten AfA-Beträge abzuziehen. Bei Neuanschaffungen ist von den Anschaffungskosten auszugehen, gemindert um bereits angesetzte AfA-Beträge.

1) Vgl. Blümich-Falk: a.a.O. § 5 Anm. 19 (S.281)

2) Vgl. die Ausführungen S. 10 f.

3) Vgl. Bühler, Ottmar: "Bilanz ...", a.a.O., S. 343

Es gilt mithin zwei Momente zu berücksichtigen: einmal den Grundsatz der Maßgeblichkeit und zum anderen die Notwendigkeit des Anknüpfens an die bei Pachtbeginn erstarrten Werte. Sowohl die Auffassung des FG Karlsruhe ¹⁾, das lediglich auf die gemäß § 39 HGB aufzustellende Bilanz abstellt, als auch die Littmanns ²⁾, der nur an die erstarrten Werte anknüpfen will, wird den zu beachtenden Momenten nicht gerecht.

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit bedeutet zunächst, daß in der Steuerbilanz ein niedrigerer Ansatz als in der Handelsbilanz nicht erfolgen kann. Es ist daher insoweit ein Gewinn zu erfassen, als der bei Pachtbeginn erstarrte Wert unter dem der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz liegt. Die Notwendigkeit der Wahrung einer Kontinuität ist von solch großer Bedeutung, daß die Frage nach der Art der technischen Erfassung dieser Beträge völlig in den Hintergrund gedrängt wird. Sie sind jedenfalls außerhalb der Bilanz festzustellen.

Es ergibt sich die Frage nach der Zulässigkeit einer Unterbewertung in der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz. Im Belieben des Verpächters muß stehen, einen Wert anzusetzen, der über dem bei Pachtbeginn ausgewiesenen liegt, falls der Wertansatz handelsrechtlich zulässig ist. Es ergibt sich dann allerdings die Konsequenz einer steuerlichen Erfassung des Differenzbetrages.

Im Schrifttum ist, soweit hier beurteilt werden kann, die Frage des Wertansatzes in der Eröffnungsbilanz lediglich unter dem Gesichtspunkt untersucht worden, ob von dem Zeitwert nach § 40 HGB oder dem Anschaffungswert nach § 133 AktG ausgegangen werden kann ³⁾. Die Erörterungen befassen sich mit der zulässigen Obergrenze des Wertansatzes, nicht jedoch mit einer Wertuntergrenze.

Das Aktiengesetz gibt keine Vorschriften bezüglich der Aufstellung von Eröffnungsbilanzen. Es sind daher die Vorschriften des HGB über die Bewertung zu beachten. Hintner ⁴⁾ hat dargelegt, daß der Gesetzgeber einen bestimmten Wert als Bilanzansatz nicht vorgeschrieben hat. Der Ansatz hat vielmehr nach wirtschaftlich richtigen Grundsätzen zu erfolgen. Er muß einer fachgerechten Bilanz entsprechen.

1) Urt. v. 25.6.1953, II 554/52, BB 53 S. 616

2) Littmann, Eberhard: a.a.O. § 6 Anm. 374 ff.

3) Vgl. Gebele, Heinrich: "Bilanz - Sonderbilanz - Status", Diss. München 1958, S. 162 sowie das dort angeführte Schrifttum.

4) Hintner, Otto: "Die Riegersche Bilanzlehre. Ein Vergleich mit Gesetzgebung und Rechtsprechung", Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Konkursrecht, Bd. 95 S. 228 (248).

Wegen der fehlenden Zweischneidigkeit der Eröffnungsbilanzen kann eine beliebige Unterbewertung wohl kaum als fachgerecht angesprochen werden. In den Eröffnungsbilanzen geht das Gläubigerschutzinteresse nicht nur auf die Vermeidung zu hoher, sondern auch auf eine Vermeidung entschieden zu niedriger Wertansätze. Sind doch nicht nur vorhandene Werte ein Beurteilungsmaßstab für die Kreditfähigkeit, sondern auch die erzielten Ergebnisse. Diese aber werden bei zu niedrigen Wertansätzen in der Eröffnungsbilanz in den folgenden Jahren zu günstig ausgewiesen. Gleichviel, welche Auffassung man vertritt, der Spielraum für den Wertansatz ist in jedem Falle ein sehr beträchtlicher. Es dürfte daher praktisch kaum relevant werden, daß Beträge deshalb zu versteuern sind, weil der bei Pachtbeginn erstarrte Wert an dem niedrigst auszuweisenden Handelsbilanzwert durch Zuschreibung anzugleichen ist.

H ö h e r e Wertansätze in der Steuerbilanz als in der Handelsbilanz verstoßen nicht gegen den Grundsatz der Maßgeblichkeit. Es ist daher möglich, den bei Pachtbeginn "erstarrten" Buchwert auch dann anzusetzen, wenn in der Eröffnungsbilanz ein niedrigerer Wert ausgewiesen wird. Sind die bei Pachtbeginn "erstarrten" Werte nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu hoch, so empfiehlt sich wie bei Zuschreibungen ¹⁾ ein Ansatz außerhalb der Bilanz. In keinem Falle jedoch ist es anständig, derartige Wertminderungen steuerlich überhaupt nicht zu beachten ²⁾.

Will man nicht gegen den Grundsatz der Maßgeblichkeit verstoßen und zwar unter Umständen noch Jahre nach Pachtbeginn und gleichzeitig die Kontinuität der bei Pachtbeginn "erstarrten" Werte sicherstellen, so verbleibt kein anderer Ausweg als ein Ansatz außerhalb der Bilanz. Die beiden Momente sind von solch großer Bedeutung, daß sie nicht unbeachtet bleiben können. Ansätze außerhalb der Bilanz indes sind nichts Neues.

Exkurs: Die Behandlung der materiellen Werte ³⁾ und der Ausgleichsansprüche bzw. -verpflichtungen im Bewertungsrecht

Sicherlich kann es nicht darauf ankommen, in der Bilanz die tatsächliche Vermögenslage auszuweisen. Die Bilanzierung kann jedoch sich ändernde vermögensmäßige Ansprüche und Verpflichtungen nicht unberücksichtigt

1) Vgl. die Ausführungen S. 140

2) So im Falle des Urteils des BFH v. 9.12.1955, IV 505/53/U, BStBl. 1956 III S. 18

3) Über die Behandlung der immateriellen Werte vgl. S. 157 ff.

lassen. Sie hat sie vielmehr unter Beachtung der sie beherrschenden Prinzipien zu erfassen, so des Anschaffungsprinzips, des Imparitätsgrundsatzes und überhaupt des Grundsatzes der Vorsicht. Die in der Bilanz ausgewiesenen Ansprüche bzw. Verpflichtungen werden daher in der Regel erhebliche stille Reserven enthalten.

Es kann nun bei dem Ansatz der vermögensmäßigen Ansprüche bzw. Verpflichtungen in der Vermögensaufstellung an die zur Bilanzierung gemachten Ausführungen angeknüpft werden. Die dort gewonnenen Ergebnisse sind insoweit zu variieren, als es für das Bewertungsrecht auf die tatsächliche Vermögenslage eines Zeitpunktes ankommt. Die Abänderung erweist sich als Vereinfachung. Können doch die die Bilanzierung beherrschenden Prinzipien unbeachtet bleiben. Bevor jedoch der Ansatz der Ansprüche bzw. Verpflichtungen dargelegt wird, sind noch einige grundsätzliche Bemerkungen erforderlich.

Die Behandlung der materiellen Werte ist eindeutig. Sie sind grundsätzlich, je nach dem juristischen Eigentum, entweder Betriebsvermögen des Pächters oder Betriebsvermögen des Verpächters ¹⁾. Bei der Verpachtung zum Schätzwert, insbesondere wenn der Verpächter Eigentümer der angeschafften Vermögensgegenstände wird, kommt mithin dem Ansatz der Ausgleichsansprüche bzw. -verpflichtungen entscheidende Bedeutung zu. Nur auf diese Weise wird es möglich, das tatsächliche Vermögen steuerlich zu erfassen.

Abschn. 29 VStR geht davon aus, daß bei Anschaffungen des Pächters, die ihm nicht zugerechnet werden können, ein den Aufwendungen entsprechender Betrag anzusetzen ist, der gegebenenfalls um die Wertminderungen des Wirtschaftsgutes zu kürzen bzw. während der Miet- bzw. Pachtdauer zu mindern ist. Bezüglich eines Ansatzes von Ausgleichsbeträgen bei der Pacht gewerblicher Betriebe sind im Schrifttum und in der Rechtsprechung, soweit hier überblickt werden kann, Ausführungen nicht gemacht, sieht man von der Auffassung Hennigers ab. Henniger ²⁾ will den Ansatz einer Betriebsschuld beim Pächter insoweit zulassen, als er am Bewertungsstichtag mit der Erneuerungs- oder Instandhaltungspflicht im Rückstand ist. Es handelt sich um die gleiche Unterscheidung, die bis zu dem Urteil des BFH vom 19.7.1955 bezüglich der Rückstellungsbildung beim Pächter in der Steuerbilanz vorgenommen wurde ³⁾.

1) Vgl. RFH-Urt. v. 27.7.1932, III A 9/32, RStBl. 1932 S. 985; Haider-Engel-Dürschke: a.a.O. § 55 Anm. B 7; Brönner, Herbert: "Die Besteuerung der Gesellschaften", 9. Aufl., Stuttgart 1957, S.447; bezüglich des Vorliegens von Betriebsvermögen beim Verpächter vgl. die Ausführungen S. 42 ff.

2) Vgl. Henniger: a.a.O., S. 1171

3) Vgl. die Ausführungen S. 71

Eine derartige Handhabung kann jedoch nicht befriedigen. Die tatsächliche Vermögenslage wird nicht erfaßt.

Auch führt der Ansatz eines Pachtrechtes bzw. einer Überlassungsverpflichtung zu nicht befriedigenden Ergebnissen. So hat der RFH in seinem Urteil vom 31.1.1930 ¹⁾ eine Bewertung entsprechend zu wenig oder zu viel bezahlter Pachtzinsen vertreten. "Der Vorteil besteht in dem Unterschied des Miet- und Pachtzinses, den der Mieter oder Pächter tatsächlich zahlt und demjenigen, den er beim Neuabschluß unter veränderten Verhältnissen zu entrichten hätte." Bei einem derartigen Vorgehen wird die vermögensmäßige Situation nicht erfaßt ²⁾. Der Bestimmung der entsprechenden Pachtzinsen ist ein zu weiter Rahmen gesetzt ³⁾.

Die Notwendigkeit eines Ansatzes von Ausgleichsbeträgen beim Pächter und Verpächter ist unzweifelhaft. Es handelt sich um positive bzw. negative Wirtschaftsgüter. Bei der Verpachtung zum Schätzwert braucht jedoch auf diese wirtschaftliche Betrachtung nicht abgestellt zu werden. Es handelt sich eindeutig um entstehende bzw. sich ändernde vermögensmäßige Ansprüche bzw. Verpflichtungen. Sie sind auflösend bedingt durch den Eintritt von Wertänderungen. Hat zum Beispiel der Pächter sogleich nach Pachtbeginn Wirtschaftsgüter erworben, so gehen diese in das juristische Eigentum des Verpächters über. Er erwirbt jedoch einen Ausgleichsanspruch. Oder: Der Pächter vernutzt die vom Verpächter übergebenen Wirtschaftsgüter. Es entsteht entsprechend der Abnutzung eine Ausgleichsverpflichtung ⁴⁾. Außer durch Anschaffungen und Abnutzungen können die vermögensmäßigen Ansprüche und Verpflichtungen durch bloße Index- bzw. Preisänderungen beeinflußt werden. Man kann daher verallgemeinernd sagen: Die bestehenden Ansprüche bzw. Verpflichtungen sind auflösend bedingt durch Wertänderungen. Auflösend bedingte Ansprüche und Verpflichtungen sind aber gemäß §§ 5 und 7 BewG zu behandeln, als ob die auflösende Bedingung nicht bestünde.

Bei dem nominell orientierten Schätzwertvergleich ist der dem Verpächter gutzubringende Betrag gleich dem bei Pachtbeginn festgestellten Gesamtschätzwert. Der dem Pächter zuzurechnende Betrag ist gleich der Summe der fortgeführten Wiederbeschaffungspreise der vorhandenen Wirtschaftsgüter. Hinsichtlich des Anspruchs bzw. der Verpflichtung (D) des Verpächters gilt:

$$D = \text{SchW} - \sum f_{\text{WpB}}$$

1) III A 10/28, StW 1930 Nr. 891

2) Vgl. die Ausführungen S. 65 ff.

3) Vgl. die Erörterungen S. 145 ff.

4) Es ist in diesem Beispiel angenommen, daß Anschaffungen nicht erfolgten. Sonst könnte nur von negativen Ausgleichsbeträgen gesprochen werden.

Für den Pächter gilt:

$$D = \sum fWpB - SchW.$$

Bei dem real orientierten Schätzwertvergleich ist der zu Pachtbeginn festgestellte Schätzwert mit dem Index zu korrigieren. Es gilt für den Verpächter:

$$D = SchW \cdot J - \sum fWpB$$

und für den Pächter:

$$D = \sum fWpB - SchW \cdot J.$$

Bei dem substantiell ausgerichteten Schätzwertvergleich sind dem Verpächter die jeweils um den Übergabekoeffizienten korrigierten Wiederbeschaffungspreise der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter gutzubringen. Bezüglich des zugunsten des Pächters anzusetzenden Betrages erfahren die bisherigen Ausführungen keine Abänderung. Es gilt also für den Verpächter:

$$D = \sum kWpA - \sum fWpB$$

und für den Pächter:

$$D = \sum fWpB - \sum kWpA.$$

DRITTER TEIL
DER PACHTZINS

I. Die Angemessenheit des Pachtzinses

A. Die steuerliche Bedeutung der Angemessenheit des Pachtzinses
und das Ziel der Untersuchung

Bei einander fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern hat die Finanzverwaltung keine Veranlassung, die Pachtzinsgestaltung auf ihre Angemessenheit hin zu prüfen. Anders ist der Sachverhalt bei kapitalmäßig oder personell verbundenen Parteien. Hier besteht die Möglichkeit, über das Pachtentgelt Gewinn- oder Vermögensverschiebungen vorzunehmen. Es ergibt sich somit die Notwendigkeit, die Grenzen abzustecken, innerhalb der das Pachtentgelt noch als angemessen gelten kann.

Ist eine der Parteien eine juristische Person, so liegt bei angemessenem Pachtentgelt entweder eine verdeckte Gewinnausschüttung oder eine verdeckte Kapitalzuführung vor. Letztere ist gemäß § 2 Ziff. 3 b KVStG als eine Leistung, die geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, der Kapitalverkehrssteuer zu unterwerfen. Die Frage, ob verdeckte Gewinnausschüttung oder verdeckte Kapitalzuführung vorliegt, ist an Hand der folgenden Kriterien zu beurteilen. Es ist zunächst zu prüfen, wer an wem beteiligt ist, sodann ist von Bedeutung, ob das Pachtentgelt zu niedrig oder zu hoch bemessen ist.

Die Angemessenheit des Pachtzinses ist jedoch nicht nur von Bedeutung, wenn die Voraussetzungen eines der genannten Institute erfüllt sind. Sie ist bei personell oder kapitalmäßig verbundenen Vertragspartnern schlechthin beachtlich. Es handelt sich dann um verdeckte Entnahmen ¹⁾ oder um verdeckte Einlagen.

Die Prüfung der Angemessenheit des Pachtzinses hat nach der Rechtsprechung unter der Fragestellung zu erfolgen: Wie würde die Gestaltung des Pachtzinses bei Würdigung der wirtschaftlichen Verhältnisse bei einander fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern erfolgt sein? In

1) Vgl. Westerfelhaus, Herwarth: "Verdeckte Gewinnausschüttung als steuerliches und betriebswirtschaftliches Problem", Düsseldorf 1956, S. 28

Wirklichkeit entscheiden jedoch bei einander fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern nicht nur die bloß wirtschaftlichen Verhältnisse über die Höhe des Pachtentgeltes, sondern auch die Machtstellungen einzelner Parteien. Es fragt sich, ob die bei verbundenen Vertragspartnern meist vorliegende Machtstellung bei der Beurteilung der Angemessenheit des Pachtzinses Berücksichtigung finden soll.

Es gilt insbesondere, den komplexen Tatbestand "wirtschaftliche Verhältnisse" zu analysieren. Es wird sich dabei zeigen, daß insbesondere der Fähigkeit des Pachtobjektes, Früchte abzuwerfen, das heißt, der Möglichkeit mittels des Betriebes Gewinne zu erzielen, die entscheidende Bedeutung für die Pachtzinsbemessung zukommt. Es ist dabei nicht Aufgabe der Untersuchung die einzelnen Faktoren der Gewinnbildung darzustellen. Diese sind in Wirklichkeit in ihrer Bedeutung auch nicht meßbar ¹⁾. Ziel des vorliegenden Abschnittes ist es vielmehr zu untersuchen, welche Momente bei der Beurteilung der Angemessenheit des Pachtzinses für die Zwecke der Besteuerung zu beachten sind. Aus der Erkenntnis, daß der Pachtzins vorzüglich eine Funktion der erzielbaren bzw. erzielten Gewinne ist, wird der Gewinn als Kriterium für eine Verteilung der Früchte zwischen den Vertragspartnern verwandt. Aus dem Wesen der Verpachtung soll gefolgert werden, inwieweit Komponenten des Gewinnes eigentlich dem Verpächter, und inwieweit sie eigentlich dem Pächter zustehen.

Es versteht sich von selbst, daß die angemessene Höhe des Pachtzinses sich als ein breiter Rahmen darstellt. Sie kann nicht durch zahlenmäßig eindeutig feststellbare Beträge bestimmt werden. Die Untersuchung kommt zu dem Ergebnis, daß das Vorgehen der Finanzverwaltung, die zumindest hinsichtlich der Doppelgesellschaften eine gewinn- bzw. umsatzabhängige Pacht weitgehend nicht anerkennt, in den wirtschaftlichen Gegebenheiten eine Rechtfertigung nicht findet.

Zunächst soll der vor allem praktisch relevante Fall der Verpachtung zum Schätzwert untersucht werden. Die sich hinsichtlich der schlichten Verpachtung ergebenden Besonderheiten werden getrennt dargestellt.

1) Vgl. Schäfer, Erich: "Die Unternehmung", Köln und Opladen 1956, S. 288 ff.

B. Die Ertragsfähigkeit des Betriebes als Ausgangspunkt und die Komponenten des Gewinnes als Kriterium für die Beurteilung der Angemessenheit ¹⁾

1. Die Ertragsfähigkeit des Betriebes

Bevor dargelegt wird, warum die Ertragsfähigkeit des Betriebes den Ausgangspunkt bei der Beurteilung der Angemessenheit des Pachtzinses bildet, sei zu der Frage Stellung bezogen, ob bei dem zur Diskussion stehenden Problem eine Berücksichtigung wirtschaftlicher Machtstellungen angezeigt erscheint. Bei einander fremd gegenüberstehenden Vertragsparteien jedenfalls spielt das Vorliegen einer Machtstellung eine bedeutsame Rolle bei der Pachtzinsgestaltung.

Sich aus dem Wesen der Sache ergebende Gründe lassen sich gegen eine Berücksichtigung der wirtschaftlichen Macht nicht anführen. Ihre Beachtung hieße indes, die Grundlagen einer wirtschaftlichen Beurteilung und Berechnung aus der Hand geben. Die Steuerpflichtigen könnten ihre Pachtzinsgestaltung weitgehend mit dem Hinweis auf das Vorliegen wirtschaftlicher Macht durchsetzen. Rechtsprechung und Finanzverwaltung tun daher gut daran, bei der Beurteilung der Angemessenheit von Leistungen zwischen kapitalmäßig oder personell verbundenen Vertragspartnern wirtschaftliche Machtstellungen nicht zu berücksichtigen, so auch bei der Frage der Angemessenheit des Arbeitsentgeltes. Wegen der gegebenen Möglichkeiten von Gewinnverlagerungen ist daher im Interesse einer möglichst gerechten Besteuerung von der wirtschaftlichen Lage auszugehen.

Worin besteht nun die Bedeutung der wirtschaftlichen Verhältnisse für die Pachtzinsgestaltung? Verpachtung bedeutet die Gewährung eines Rechtes zur Nutzung und Fruchtziehung. Die Fruchtziehung aber besteht bei den Betrieben in der Erzielung von Gewinnen. Nur aus ihnen kann und soll der Pachtzins bezahlt werden. Für die Bereitschaft des Pächters, einen Pachtzins in bestimmter Höhe zu entrichten, sind nicht die vom Verpächter getätigten Ausgaben, die Menge und der Wert der übernommenen Güter bestimmend, sondern es ist allein die auf den Betrieb zurückzuführende Möglichkeit der Gewinnerzielung, die durch recht verschiedene Umstände bestimmt wird.

1) Knoppe, a.a.O., S. 183 nennt für die Ermittlung eines angemessenen Pachtzinses drei Gesichtspunkte: Gesamtheit der Leistungen, notwendige Elemente des Pachtzinses und Leistungsvergleich. Diese Gesichtspunkte sind auch in der vorliegenden Abhandlung berücksichtigt, die jedoch weit mehr auf die Ertragsfähigkeit abstellt.

Es ist auf einen naheliegenden Einwand einzugehen. Es könnte argumentiert werden, beim Pächter seien mitunter andere Beweggründe für die Eingehung des Pachtverhältnisses bestimmend, so insbesondere das Streben nach Selbständigkeit. Bei Genossenschaften oder bei öffentlichen Betrieben bestehe der Unternehmungszweck recht häufig gar nicht in der Erzielung von Gewinnen.

Zur Diskussion stehen indes nicht die Motive der Unternehmertätigkeit oder ihre Zwecksetzung. Es handelt sich vielmehr ganz schlicht um die Bestimmung der Fähigkeit zur Zahlung eines Pachtzinses. Von dieser aber steht fest, daß sie bestimmt wird durch die Möglichkeit mittels des Betriebes Gewinne zu erzielen.

Bei der Beurteilung der Angemessenheit des Pachtzinses ist daher von der Ertragsfähigkeit des Betriebes auszugehen. Konkreter gesprochen: Die Gewinnerzielung bildet den Ausgangspunkt bei der Beurteilung der zur Diskussion stehenden Frage. Welcher Gewinn aber soll den Beurteilungsmaßstab abgeben? Der vom Verpächter bisher durchschnittlich erzielte, der in Zukunft nachhaltig erzielbare oder der errechnete Steuerbilanzgewinn?

Die Parteien jedenfalls haben bereits bei Pachtbeginn den zu entrichtenden Pachtzins, mindestens aber die Berechnungsgrundlagen festzulegen. Den Finanzbehörden ist indes eine Beurteilung der Ertragslage bei Pachtbeginn in jedem Falle weit weniger möglich als den Parteien. Sie wären schlechterdings überfordert, sollten sie eine Ertragsanalyse über drei bis fünf zurückliegende Jahre vornehmen und gleichzeitig die mutmaßliche Entwicklung der Verhältnisse der betreffenden Branche beurteilen. So wäre es notwendig, alle Erfolge, die auf außerordentlichen Umständen beruhen, zu eliminieren. Bei einem derartigen Vorgehen müßten zu viele Annahmen gemacht werden. Es verbleibt daher kein anderer Ausweg, als von dem Gewinn der Steuerbilanz auszugehen.

Aber auch dieser Gewinn bedarf einiger Korrekturen, die keineswegs exakt berechenbar und daher großzügig zu handhaben sind.

1. Der Gewinn ist um betriebsfremde Erträge zu kürzen. Betriebsfremde Aufwendungen sind ihm hinzuzurechnen.
2. Der Gewinn ist um außerordentliche Aufwendungen und Erträge zu bereinigen. Insbesondere Abschreibungen, die auf Grund steuerlicher Sondervergünstigungen vorgenommen wurden, sowie die anteiligen Ausgaben für nicht aktivierte kurzlebige Wirtschaftsgüter sind dem Gewinn hinzuzurechnen.

3. Dem Pächter steht eine anteilige Verzinsung jener Kapitalbeträge zu, die er zum Erwerb von Wirtschaftsgütern aufgewandt hat, die über eine Substanzerhaltung hinausgehen. Die Wirtschaftsgüter müssen naturgemäß noch vorhanden sein. Da diese Zinsen gesondert angesetzt werden sollen ¹⁾, sind die vom Pächter bezahlten Fremdkapitalzinsen dem Gewinn hinzuzurechnen.
4. Bereits während des Jahres vom Pächter bezahlte Pachtzinsen sind dem Gewinn hinzuzurechnen.

Der um die genannten Beträge bereinigte Gewinn soll Ausgangspunkt für die Beurteilung der Angemessenheit des Pachtzinses sein. Es fragt sich nun, welcher Anteil an diesem Gewinn den einzelnen Gewinnkomponenten zukommt, und wie die betreffenden Beträge zwischen Pächter und Verpächter zu verteilen sind.

2. Die Komponenten des Gewinnes

a. Der Unternehmerlohn

Mit ihm soll die laufende Tätigkeit des Unternehmers abgegolten werden. Er steht daher dem Pächter in vollem Umfange zu. Auch ist die Tätigkeit unbezahlter Familienmitglieder entsprechend zu berücksichtigen. Bei der Festsetzung einer angemessenen Höhe kann sowohl auf Erfahrungssätze der Finanzverwaltung als auch auf solche, die anlässlich der Anwendung der Vorschriften der LStO bzw. LSP aufgestellt wurden, zurückgegriffen werden.

Bei der Finanzverwaltung handelt es sich insbesondere um die Anwendung von Methoden, die anlässlich der Beurteilung von verdeckten Gewinnausschüttungen und Arbeitsverhältnissen zwischen Familienangehörigen erarbeitet wurden.

b. Die Kapitalverzinsung ²⁾

Eine angemessene Kapitalverzinsung steht dem Verpächter für die bei Pachtbeginn überlassenen Werte zu. Als Wertbasis kommt daher die Summe der um dem Übergabekoeffizienten korrigierten Wiederbeschaffungspreise

1) Vgl. die Ausführungen S. 150

2) Bei Knoppe, a.a.O., S. 92 ff. kommt der Kapitalverzinsung besondere Bedeutung zu, soll doch durch sie auch die Ertragsfähigkeit des Betriebes berücksichtigt werden. Es erscheint sinnvoll, bei diesem komplexen Tatbestand die Analyse weiter vorzutreiben. Vgl. die Ausführungen S. 153 ff.

der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter in Betracht. Die Kapitalverzinsung des Verpächters ist ihrer Natur nach starr. Die Zinsen sind ohne Rücksicht auf das erzielte Ergebnis zu entrichten. Diesem Umstand entspricht die Fixpacht der Praxis. Es ist allerdings zu beachten, daß bei einem Grenzbetrieb, der die Erwirtschaftung einer vollen Kapitalverzinsung nicht zuläßt, eine entsprechende Minderung erfolgen kann bzw. die Kapitalverzinsung überhaupt fortfallen kann. Kann doch ein Pachtzins nur aus den erzielten Gewinnen entrichtet werden.

Wie bereits festgestellt, steht auch dem Pächter eine Kapitalverzinsung zu, falls er über die Erhaltung der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter hinaus Kapital investiert hat. Als Wertbasis kommt bei ihm die Summe der fortgeführten Wiederbeschaffungspreise der vorhandenen Wirtschaftsgüter abzüglich der Summe der korrigierten Wiederbeschaffungspreise der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter in Betracht.

Welcher Zinsfuß soll verwandt werden? Mit der Kapitalanlage des Verpächters am ehesten vergleichbar ist die eines Aktionärs. Beide kommen in den Genuß von Wertsteigerungen. Man kann daher die durchschnittliche Effektivverzinsung der Aktien als Untergrenze für den Zinsfuß ansehen. Als Obergrenze könnte die Verzinsung der Rentenwerte betrachtet werden. Der so ermittelte Zinsfuß kann entsprechend der Ertragslage der Branche bzw. des Betriebes variiert werden. Besondere Bedeutung kommt auch dem Risiko der Kapitalanlage zu.

Bezüglich der bebauten Grundstücke werden häufig besondere Pachtzinsvereinbarungen getroffen. Einmal, weil infolge der langen Nutzungsdauer Ersatzbeschaffungen durch den Pächter häufig nicht erforderlich sind, zum anderen deshalb, weil gemäß § 4 Ziff. 10 UStG die auf Grundstücke entfallenden Pachtzinsen umsatzsteuerfrei sind. Sollte bezüglich der Grundstücke eine Erhaltungspflicht des Pächters nicht bestehen, so muß der Pachtzins auch Beträge für die entsprechenden Abschreibungen enthalten.

c. Die Wagnisprämie

Im Preisrecht und in der Literatur findet sich in der Regel eine Einteilung der Wagnisse in spezielle Wagnisse und in allgemeines Unternehmerrisiko. Dieser Einteilung sei hier gefolgt.

Die speziellen Wagnisse sind grundsätzlich berechenbar. Ein bedeutendes Merkmal besteht in ihrer Regellosigkeit, Ungewöhnlichkeit und Nicht-

voraussehbarkeit ¹⁾. In der Kostenrechnung wird durch den Ansatz von Durchschnittsbeträgen eine Regelmäßigkeit der anzusetzenden Beträge erreicht.

Sind nun von dem korrigierten Gewinn Teile als Wagnisprämie anzusetzen, und wem sind sie gegebenenfalls zuzurechnen? Die bei vorliegender Kostenrechnung angesetzten kalkulatorischen Wagnisse haben den steuerlichen Gewinn nicht gekürzt. Er wurde jedoch um jene Wagnisse vermindert, die zu einem effektiven Verlust ²⁾ geführt haben. Auf lange Sicht ist daher eine Aussonderung von Beträgen aus dem steuerlichen Gewinn für spezielle Wagnisse nicht erforderlich. In Ausnahmefällen, in denen die Wagnisse zu relativ geringen oder zu relativ hohen Verlusten geführt haben, mag ihr Ansatz angezeigt erscheinen.

Bei relativ geringen Wagnisverlusten enthält der steuerliche Gewinn in Höhe der Differenz der durchschnittlichen Wagnisverluste minus der tatsächlichen Wagnisverluste einen dem Pächter zustehenden Betrag. Bei entgegengesetztem Sachverhalt ist dem Verpächter ein entsprechender Betrag gutzubringen.

Unter allgemeinem Unternehmerwagnis sind die das Unternehmen als Ganzes gefährdenden Momente zu verstehen. Es ist in der Eigenart des Betriebes, in den besonderen Bedingungen des Wirtschaftszweiges begründet ³⁾. Das eintretende allgemeine Unternehmerwagnis kann sich in verminderten Gewinnerzielungsmöglichkeiten und in Kapitalverlusten äußern.

Es steht außer Zweifel, daß das allgemeine Unternehmerwagnis weitgehend vom Verpächter als dem Eigentümer getragen wird. Die Gefährdung der Möglichkeit der Gewinnerzielung trifft ihn auf lange Sicht, den Pächter anteilmäßig für die Dauer des Pachtverhältnisses. Es kann sogar die wirtschaftliche Existenz des Pächters bedroht werden. Ein eintretender Kapitalverlust trifft weitgehend den Verpächter. Man denke hier insbesondere an die Minderung der immateriellen Werte.

Neben der weitgehenden Tragung des allgemeinen Unternehmerwagnisses trifft den Verpächter ein in der Verpachtung liegendes spezifisches Risiko. Man kann den Verpächter als Kreditgeber eigener Art ansehen. Er

1) Kosiol, Erich: "Kalkulatorische Buchhaltung", 5. Aufl., Wiesbaden 1953, S. 235

2) "Verlust" ist hier in dem Sinne des Wagnisbegriffes zu verstehen, der "als die dem Betriebsgeschehen immanente Verlustgefahr" definiert wird. So Bußmann, Karl Ferdinand: "Das betriebswirtschaftliche Risiko", Meisenheim 1955, S. 7

3) Vgl. Fischer, Guido: "LSÖ - LSP - Preis und Kosten", 2. Aufl., Heidelberg 1954

trägt eine Art von Kreditrisiko bezüglich eines bestehenden geldlichen Ausgleichsanspruches. Bei eintretender Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung des Pächters ist sein Anspruch bedroht, desgleichen seine Forderung auf Pachtzins.

Der Verpächter trägt außerdem jene Wagnisse, die in der Person des Pächters begründet liegen ¹⁾. So können mangelnde unternehmerische Fähigkeiten des Pächters eine Minderung der immateriellen Werte herbeiführen. Unterlassene Instandhaltungen können die Wirtschaftlichkeit von Anlagen herabsetzen.

Recht problematisch ist eine auch nur ungefähre Bezifferung der dem Pächter und dem Verpächter zustehenden Wagnisprämie. Bußmann ²⁾ führt aus: "Wir müssen gestehen, daß es eine Methode zur Errechnung des Wagniszuschlages an sich nicht gibt." Die LSÖ wählten das betriebsnotwendige Vermögen und den Umsatz als Berechnungsgrundlage. Die Gefährdung der Einzelwerte soll durch einen Aufschlag auf ersteres, die der Gewinnerzielung durch einen Aufschlag auf letzteren Berücksichtigung finden. Eine Kritik dieser Handhabung steht hier nicht an. Sie stellt einen Notbehelf dar. Eine analoge Anwendung auf das vorliegende Problem erscheint durchaus möglich. Sie muß allerdings recht elastisch erfolgen. Ist doch das allgemeine Unternehmerrisiko von Branche zu Branche und von Betrieb zu Betrieb verschieden ³⁾. Wie die Wagnisprämie zwischen Verpächter und Pächter zu verteilen ist, kann nur im praktischen Einzelfall entschieden werden. Besondere Bedeutung kommt der restlichen Pachtdauer zu. Denn je länger sie ist, desto höher ist das Vermögens- und Gewinnrisiko des Pächters zu veranschlagen.

Bezüglich des in der Person des Pächters liegenden Risikos sind zwei Indizien von Bedeutung. Einmal die Entwicklung des Umsatzes und zum anderen seine Vermögenslage. Sind beide recht positiv zu beurteilen, so erscheint der Ansatz einer besonderen Wagnisprämie für die in der Person des Pächters liegenden Risiken nicht als gerechtfertigt.

Zusammenfassend sei folgendes festgestellt: Die speziellen Wagnisse sind auf lange Sicht in den Aufwendungen vorweggenommen. In den einzelnen Jahren mögen mitunter Korrekturen angezeigt sein. Ein Ansatz für das allgemeine Unternehmerwagnis sowie für die in der Person des Pächters liegenden Risikomomente erscheint grundsätzlich als gerechtfertigt.

1) Vgl. die Ausführungen S. 113

2) Bußmann, Karl Ferdinand: a.a.O., S. 91

3) Es kann auch unmittelbar eine Berücksichtigung bei der Höhe des zu wählenden Zinsfußes anlässlich der Kapitalverzinsung erfolgen.

Die Höhe des Ansatzes sowie die Verteilung zwischen den Parteien kann nur überschlägig vorgenommen werden.

d. Der Unternehmergewinn im engeren Sinne ¹⁾

Der Gewinnrest, der nach Abzug der den bisher diskutierten Gewinnkomponenten entsprechenden Beträge verbleibt, stellt den Unternehmergewinn im engeren Sinne dar. Er ist ein besonderer Anreiz für die Unternehmertätigkeit. In ihm spiegelt sich das Gelingen unternehmerischer Maßnahmen wider.

Er sei in folgende Faktoren aufgegliedert:

1. Gewinne, die durch das Verhalten des Verpächters oder Pächters beeinflusst sind.
 - a. Auf gute außerbetriebliche Verhältnisse zurückzuführende Gewinne. Von besonderer Bedeutung sind: die Struktur unvollkommener Märkte (Ruf der Firma, Aufmachung der Produkte, Standortbedingungen) und monopolistische Stellungen.
 - b. Auf gute innerbetriebliche Verhältnisse zurückzuführende Gewinne. Von Bedeutung sind: ein Mitarbeiterstamm mit guten Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen, gute Organisation des Arbeitsablaufes, gelungene Anordnung der Betriebsmittel, betriebliche Verfahrensweisen.
2. Gewinne, die durch das Verhalten des Verpächters oder Pächters nicht beeinflusst sind.

Es handelt sich insbesondere um Gewinne aus günstigen konjunkturellen Lagen oder um Marktlagengewinne.

Zu 1:

Die auf diese Gruppe zurückzuführenden Gewinne müßten exakterweise entsprechend dem Einfluß der Verpächter- bzw. Pächtermaßnahmen aufgeteilt werden. In der ersten Zeit der Pachtdauer würde so der Verpächter die entsprechenden Beträge weitgehend erhalten.

Es ist jedoch zu beachten, daß dem Pächter das Verdienst der Erhaltung zukommt. Die Annahme einer Verflüchtigung der entsprechenden Werte und einer Neuschaffung durch den Pächter wird dem Wesen eines Pachtverhältnisses

1) Die folgenden Erörterungen basieren zum Teil auf der Vorlesung von Prof. Preiser: "Wirtschaftstheorie II: Preis- und Verteilungstheorie", WS 1956/57

nisses als einer Nutzungsüberlassung nicht gerecht. Man wird die entsprechenden Beträge nach der hier vertretenen Auffassung während der gesamten Pachtdauer unter beiden Parteien aufteilen müssen. Das **V e r - h ä l t n i s** der Aufteilung wird jedoch auch durch die betreffenden Teilfaktoren bestimmt werden müssen. So dürfte die auf Grund eines günstigen Standortes sich ergebende Differentialrente sowie die aus monopolistischen Situationen herrührenden Gewinne weitgehend dem Verpächter gutzubringen sein, während bezüglich der auf die Organisation, auf den Mitarbeiterstamm oder auf den guten Ruf der Firma zurückzuführenden Gewinne eine weitgehende Verteilung zwischen den Vertragspartnern angezeigt erscheint. Besondere Leistungen der einzelnen Parteien sind zu berücksichtigen.

Zu 2:

Bezüglich der aus günstiger konjunktureller Lage resultierenden Gewinne dürfte wiederum eine Aufteilung angebracht sein. Sowohl Unternehmer als auch Kapitalgeber pflegen aus einem konjunkturellen Aufschwung zu profitieren. Die aus Knappheitssituationen entstehenden Marktlagengewinne dürften dem Pächter als dem eigentlichen Unternehmer zustehen.

Es bedarf keiner langen Erörterungen darüber, daß der Gewinn im engeren Sinne auf die einzelnen Faktoren tatsächlich nicht aufgeteilt werden kann. Entsprechende Beurteilungen stellten an die Finanzbehörden viel zu hohe Anforderungen bezüglich der Kenntnisse von Einzelheiten des Betriebes. Erhebliche Arbeitsaufwände wären unumgänglich. In den meisten Fällen sind jedoch die hauptsächlich wirkenden Faktoren in grob überschlägiger Weise abschätzbar. Man wird auf eine solche überschlägige Einschätzung nicht verzichten können, will man dem Wesen der Sache gerecht werden. Es ergeben sich dann allerdings für die Beurteilung der Angemessenheit des Pachtzinses ausgesprochen weit gesteckte Grenzen.

In jedem Falle jedoch ist eine Pachtzinsgestaltung unangemessen, die nur einem der Vertragspartner den Unternehmergewinn im engeren Sinne zukommen läßt. Mit dieser Feststellung aber ist nachgewiesen, daß die Nichtanerkennung von Vereinbarungen, die eine gewinnabhängige Pachtzinsbemessung vorsehen, mit dem Wesen der Betriebsverpachtung unvereinbar ist. Allerdings dürfen sich entsprechende Abmachungen nicht auf den Gesamtgewinn beziehen, sondern nur auf jene Gewinnbestandteile, die hier mit Unternehmergewinn im engeren Sinne bezeichnet worden sind.

Zieht man aus den bisherigen Erörterungen das Fazit, so ist festzustellen, daß sich die Angemessenheit des Pachtzinses als sehr breiter

Rahmen darstellt. Es dürften jedoch bei einer Beachtung der diskutierten Beurteilungskriterien nicht nur offenkundig unangemessene Pachtzinsgestaltungen erkannt werden. Vor allem aber: Die sich ergebenden Probleme sind auf sachliche Grundlagen gestellt.

3. Besonderheiten bei der schlichten Verpachtung

Die bisher gemachten Aussagen sind bezüglich der schlichten Verpachtung durch zwei zu berücksichtigende Momente zu ergänzen, nämlich hinsichtlich des Anlagewagnisses und hinsichtlich der im Pachtzins zu vergütenden Wertminderungen.

Das Anlagenwagnis - es handelt sich in diesem Zusammenhang wohl insbesondere um den Katastrophenverschleiß - stellt einen Teil der speziellen Wagnisse dar. Diese haben bei der Verpachtung zum Schätzwert den der Pachtzinsbemessung zugrundliegenden Gewinn bereits gemindert ¹⁾. Bei der schlichten Verpachtung sind sie jedoch vom Verpächter zu tragen. Ihm muß daher ein entsprechender Betrag gutgebracht werden. Man kann hier von Versicherungsprämien ausgehen. Es ist weiter zu beachten, daß den Pächter eine Pflicht zur Ersatzbeschaffung der Anlagegüter nicht trifft. Im Pachtzins muß daher ein Ersatz der eingetretenen Wertminderungen enthalten sein. Er wird bei steigenden Wiederbeschaffungspreisen höher sein als den vom Anschaffungspreis vorzunehmenden Abschreibungen entsprechen würde.

Aus der Tatsache, daß die Wertminderungen ständig abgegolten werden, folgt, daß die Zinsbemessung nicht an den Wiederbeschaffungspreisen der bei Pachtbeginn übergebenen Wirtschaftsgüter orientiert werden kann. Es gilt vielmehr, jene Kapitalbeträge zu verzinsen, die augenblicklich in dem verpachteten Betrieb arbeiten.

Aus betriebswirtschaftlichen Erfordernissen mag sich die Festsetzung eines möglichst gleichbleibenden Entgeltes bezüglich der einzelnen Vermögensgegenstände ergeben. Zur Festsetzung einer gemeinsamen, gleichbleibenden Verzinsungs- und Abschreibungsquote kann die Rentenformel entsprechend verwandt werden. Die auf Preissteigerungen zurückzuführenden anteiligen Beträge müßten allerdings gesondert ermittelt werden.

1) Vgl. die Ausführungen S. 151 ff.

II. Die unmittelbare Erfassung der Pachtzinsen durch die Besteuerung

A. Allgemeines

Es soll noch die unmittelbare Besteuerung des Pachtzinses dargestellt werden. Wie bereits dargelegt, erfüllen zu hohe oder zu niedrige Pachtzinsen entweder die Voraussetzungen der Kapitalverkehrsteuerpflicht oder die der verdeckten Gewinnausschüttung, wenn ein Vertragspartner eine juristische Person ist.

Bei natürlichen Personen und nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen liegen insoweit verdeckte Entnahmen bzw. verdeckte Einlagen vor ¹⁾. In Höhe der angemessenen Pachtzinsen liegen beim Pächter Betriebsausgaben und beim Verpächter Betriebseinnahmen bzw. Einnahmen vor.

Für die Umsatz- und Gewerbesteuer erhebt sich die Frage nach dem Umfang des Pachtentgeltes. Sicherlich sind die vom Verpächter bei der Verpachtung zum Schätzwert in bar empfangenen Pachtzinsen umsatzsteuerbar ²⁾. Nach ständiger Rechtsprechung findet die Befreiungsvorschrift des § 4 Ziff. 10 UStG auf die Verpachtung von Gewerbebetrieben Anwendung. Stellen jedoch auch die Aufwendungen des Pächters für Instandhaltungen bzw. Instandsetzungen und die den Abschreibungen entsprechenden Beträge Pachtentgelt dar?

Diese Frage ist an Hand der Pflichtenverteilung zwischen den Vertragspartnern wohl nicht zu beurteilen ³⁾. Nach der hier vertretenen Auffassung ist vielmehr darauf abzustellen, ob bei wirtschaftlicher Beurteilung ein Leistungsaustausch vorliegt. Sieht man von dem in bar zu entrichtenden Pachtzins ab, so liegt bei der Verpachtung zum Schätzwert während der Pachtdauer eine Leistung für die Nutzungsüberlassung wohl nicht vor. Steuerbar ist vielmehr der bei Pachtende festzustellende Ausgleichsanspruch, sei es, daß er beim Verpächter, sei es, daß er beim Pächter erfaßt wird.

Dieselben Merkmale liegen bezüglich des Instandhaltungsaufwandes bzw. der Instandsetzungen vor. Eine umsatzsteuerbare Leistung ist hier nicht anzunehmen ⁴⁾. Fraglich bleibt somit nur die Abschreibungsvergütung bei

1) Vgl. die Ausführungen S. 145 ff.

2) Vgl. die Erörterungen S. 45

3) Hoffmann nimmt eine derartige Beurteilung vor: "Umsatzsteuer bei Verpachtung eines Maschinenparks", BB 1953, S. 83 ff.

4) Eine wesensmäßig gleiche Behandlung liegt dem Urteil des BFH vom 19.12.1956, V 74/56 U, BStBl 1957 S. 43 zugrunde, das die Kosten für die Um- und Ausbauten beim Mieter nicht der Umsatzsteuer unterworfen hat.

der schlichten Verpachtung. Die Rechtsprechung bejaht ihre steuerliche Erfassung. Man kann dieser Auffassung eine Berechtigung wohl nicht versagen, steht doch der Steuergegenstand (die Leistung) im Mittelpunkt der Umsatzbesteuerung. Es erscheint daher sehr fraglich, ob man auf Grund wirtschaftlicher Betrachtungsweise auf die Erfassung derartiger Beträge verzichten kann.

Der RPH sah in jenen Beträgen, die Erneuerungsrückstellungen wegen Abnutzungen zugeführt wurden, Pachtzinsen, die dem Gewinn zur Hälfte zuzurechnen seien. Die in § 8 Ziff. 8 GewStG vorgenommene Typisierung stellt die Vermutung auf, daß die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen Aufwandsbestandteile des Verpächters sind. Bei der Verpachtung zum Schätzwert steht fest, daß bezüglich sämtlicher in bar erhaltener Beträge kein Aufwand gegeben ist. Erfolgte eine Zurechnung der den Abschreibungen entsprechenden Beträge nicht, so wäre dem Sinn dieser Vorschrift nicht entsprochen. Wirtschaftlichen Bedürfnissen entspräche allerdings eine genaue Erfassung.

B. Pachtzins und Geschäftswert

Der BFH ¹⁾ sah in der Nichtberücksichtigung des Geschäftswertes bei der Pachtzinsgestaltung eine kapitalverkehrssteuerpflichtige Zuführung von Werten an die Pächtergesellschaft. Es wurde bereits dargelegt, daß bei wirtschaftlicher Beurteilung der Geschäftswert bei der Pachtzinsgestaltung zu berücksichtigen ist. Dem BFH kann jedoch in seiner Auffassung nicht gefolgt werden, daß der Geschäftswert in die Pächtergesellschaft endgültig eingebracht worden ist. Es könnte nämlich sonst eine Verpachtung nicht vorliegen, ist doch das Vorhandensein von Geschäftswerten Voraussetzung für das Vorliegen eines Pachtverhältnisses. Auch spricht gegen eine Einbringung des Geschäftswertes, daß er bei Pachten wieder übertragen werden soll.

Es ist daher Böttcher ²⁾ zu folgen, der nicht eine "Einbringung zu Eigentum", sondern eine Überlassung zur Nutzung annimmt. Kapitalverkehrssteuerpflicht entsteht somit nicht bei Pachtbeginn, sondern während der Pachtdauer bezüglich der nicht angesetzten Pachtzinsen für den Geschäftswert gemäß § 2 Ziff. 3 b KVStG. Der jährlich zu ermittelnde kapitalverkehrssteuerpflichtige Betrag ist entsprechend den obigen Grundsätzen

1) Urt. v. 26.3.1952, II 105/51 U, BStBl 1952 III S. 139

2) Böttcher, Conrad: "Neue Erfahrungen und Erkenntnisse zum Wirtschafts- und Steuerrecht der Familienunternehmen", StbJb 1952, S. 77 (81).

festzusetzen ¹⁾. Bottcher nimmt an, der Geschäftswert habe sich in 3 bis 5 Jahren verflüchtigt. Dieser Auffassung kann hier nicht zugestimmt werden, da der Pächter zur Erhaltung des Geschäftswertes verpflichtet ist. Die Annahme, daß die neugeschaffenen Geschäftswerte dem Pächter zustehen, entspricht nicht dem Wesen der Verpachtung. Sollte dem Pächter die Erhaltung des Geschäftswertes nicht gelungen sein, so zeigt sich dies in den bilanziellen Ergebnissen. Eine Besteuerung findet mithin nicht statt. Gelang es dem Pächter den Geschäftswert zu erhöhen, so steht ihm bei der Pachtzinsbemessung ein entsprechend höherer Anteil an dem Unternehmergewinn im engeren Sinne zu.

Neben Fragen der Kapitalverkehrssteuerpflicht ergeben sich bezüglich des Geschäftswertes solche bewertungsrechtlicher Natur. Es fragt sich nämlich insbesondere, ob bei Bezahlung von Pachtzinsen für den Geschäftswert dieser nicht "vergegenständlicht", und damit als bewertungsfähiges Wirtschaftsgut anzusetzen ist. Der RFR verlangt in seinem Urteil vom 25.10.1934 ²⁾ einen entsprechenden Ansatz. Seweloh ³⁾ führt aus, es könne wirtschaftlich keinen Unterschied machen, ob der Geschäftswert veräußert, oder ob er zur Nutzung überlassen worden sei. In beiden Fällen erfolge eine Anerkennung durch Ausgaben. In der neueren Literatur wird die aufgeworfene Frage nicht diskutiert. Ein Vertreter der Finanzverwaltung äußerte, der Geschäftswert sei zwar bei dem Verpächter grundsätzlich anzusetzen, die Schwierigkeiten, die in der Bestimmung der Höhe des für den Geschäftswert bezahlten Pachtzinses liegen, bedingten jedoch, daß ein Ansatz weitgehend unterbleibe.

Man kann der Auffassung Sewelohs eine Berechtigung nicht versagen. Auch sind die praktischen Schwierigkeiten hoch zu veranschlagen. Sollte ein Ansatz erfolgen, so ist es erforderlich, den durchschnittlich auf den Geschäftswert entfallenden Pachtzins zu bestimmen. Der mutmaßlich nachhaltig erzielbare Betrag ist gemäß § 15 Abs. 1 BewG zu kapitalisieren.

1) Vgl. die Ausführungen S. 147 ff.

2) III A 313/34, RStBl 1935, S. 25

3) StW 1934 Sp. 1641 (Sp. 1646)

A u s b l i c k

Bei den Erörterungen der verschiedenen Probleme ist immer wieder deutlich geworden, daß für die Beurteilung der Angemessenheit gegenseitiger Leistungen ein breiter Rahmen gegeben ist. Aus diesem Umstand sollte jedoch die Anerkennung von Pachtverhältnissen zwischen kapitalmäßig oder personell verbundenen Vertragspartnern nicht in Frage gestellt werden.

Eine Einengung der Gestaltungsmöglichkeiten durch die Besteuerung sollte weitgehend vermieden werden. Auf diese Weise wird dem Interesse einer Weiterentwicklung der Volkswirtschaft am ehesten gedient. Es wird daher der derzeitigen Rechtsprechung zugestimmt, die solche rechtliche Beziehungen für die Besteuerung grundsätzlich anerkennt.

Mit der Frage nach der angemessenen Leistungsbemessung treten wirtschaftliche Probleme in den Vordergrund der Betrachtung. Ihre sachgerechte Beurteilung stellt besonders hohe Anforderungen sowohl an die Steuerpflichtigen bzw. steuerberatenden Berufe als auch an die Finanzbehörden.

Die vorliegende Arbeit ist steuerlich ausgerichtet. Betriebswirtschaftlichen Überlegungen kommt dabei große Bedeutung zu. Stellte man jedoch ausschließlich auf den betriebswirtschaftlichen Fragen der Verpachtung gewerblicher Betriebe ab, so wäre eine Untersuchung der entstehenden Kosten und ihrer möglichen Erfassung beim Pächter von großem Interesse. Vor allem die Art der Pachtzinsgestaltung wirft hier besondere Fragen auf.

A b k ü r z u n g e n

Amtl. Slg. Bd.	Amtliche Sammlung Band
BB	Der Betriebs-Berater
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
GewStRG	Gewerbesteuerrahmengesetz
GewStVO	Preußische Gewerbesteuer-Verordnung
GemV	Gemeinnützigkeitsverordnung
GmbH-Rdsch	Rundschau für GmbH
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristen-Zeitung
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
NB	Neue Betriebswirtschaft
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
OVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
PrVUG	Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmen
ROHG	Reichs-Oberhandelsgericht
RStBl	Reichssteuerblatt
UmStG	Umstellungsgesetz
WährG	Währungsgesetz
WP	Der Wirtschaftsprüfer
PWg	Die Wirtschaftsprüfung
WT	Der Wirtschaftstreuhänder

L i t e r a t u r v e r z e i c h n i s

- Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1957
- Baltzer Die steuerliche Zurechnung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, StW 1953, S. 651 ff.
- Baumbach-Duden: Handelsgesetzbuch, 12. Aufl., München und Berlin 1956
- Becker, Enno: Erläuterungen zur Rechtsprechung StW 1929, Teil I Sp. 976 ff., StW 1930, Teil I Sp. 662 ff., StW 1933, Teil I Sp. 1255 und StW 1937, Teil I Sp. 547 ff.
- Binder, J.: Der Gegenstand, Zeitschr.f.d.ges.Handelsrecht, Bd. 59, S. 1 ff.
- Birkholz: Zur Rückstellung für Wiederbeschaffungskosten bei Betriebsaufspaltungen, RWP-Blattei, 14 D Unternehmungsformen 14c
- Blümich-Boyens-Steinbring-Klein: Gewerbesteuergegesetz, 6. Aufl., Berlin und Frankfurt 1958
- Blümich-Falk: Einkommensteuergesetz, 7. Aufl., Berlin und Frankfurt 1955
- Blümich-Klein-Steinbring: Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., Berlin und Frankfurt 1956
- Böttcher, Conrad: Die Auswirkungen des § 32 b EStG auf die Wahl der Gesellschaftsform, die Betriebsaufspaltung und auf erbrechtliche Regelungen, StbJb. 1951, S. 123 ff.
- Derselbe Zum Wirtschafts- und Steuerrecht der Familienunternehmen, StbJb. 1953/54, S. 239 ff. StbJb. 1954/55, S. 153 ff. StbJb. 1955/56, S. 267 ff.
- Derselbe Steuerliche Zweifelsfragen der Betriebsaufspaltung, RWP-Blattei 14 D, Unternehmungsformen 14 c
- Derselbe Aktuelle Probleme zu Fragen der Betriebsaufspaltung, RWP-Blattei 14 D, Unternehmungsformen 14
- Brönner, Herbert: Die Besteuerung der Gesellschaften, 9. Aufl., Stuttgart 1957
- Bühler, Ottmar: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl., Berlin und Frankfurt 1956
- Bühler-Scherpf: Bilanz und Steuer, 6. Aufl., Berlin und Frankfurt 1957

- Bußmann, Karl Ferdinand: Das betriebswirtschaftliche Risiko, Meisenheim 1955
- Caemmerer, Ernst: Obligationen als Substanzrechte, JZ 1951, S. 417
- Claer: Zur Auslegung des Begriffes 'Eigenbesitz' in § 11 Ziffer 4 StAnpG (Wirtschaftliches Eigentum), DStZ (A) 1958, S. 154
- Dannecker, Wolfgang: Die Firmierung bei der Unternehmenspacht, Diss. Mainz 1956
- Enneccerus-Lehmann: Recht der Schuldverhältnisse, 14. Aufl., Tübingen 1954
- Fink, Hans-Ludwig: Ist die Bilanzbündeltheorie noch haltbar? StbJb 1955/56, S. 525 ff.
- Fischer, Guido: LSÖ - LSP - Preis und Kosten, 2. Aufl., Heidelberg 1954
- Friedländer, Heinrich: Konzernrecht, Mannheim-Berlin-Leipzig 1927
- Funke, Konrad: Die dogmatische Abgrenzung von Miete und Pacht an Grundstücken und Räumen nach bürgerlichem Recht, Diss. Leipzig 1933
- Gebele, Heinrich: Bilanz-Sonderbilanz-Status, Diss., München 1957
- Gehrke, Fritz: Rückstellungen für Pachtanlage-Erneuerungslasten im Rahmen eines Betriebsnutzungsvertrages, FR 1956, S. 56 ff.
- Gothé, Friedheinz: Bessere Substanzerhaltung durch steuerlich anerkannte Vertragsgestaltung, Diss., München 1957
- Grieger: Keine Organschaft bei Betriebsaufspaltung, BB 1957, S. 884
- Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I, Die Produktion, 3. Aufl., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1957
- Haberler, Gottfried: Der Sinn der Indexzahlen, Tübingen 1927
- Haider-Engel-Dürschke: Bewertungsgesetz und Bodenschätzungsgesetz, 3. Aufl., München und Berlin 1954
- Hardach, Fr.W.: Die Bestimmung des Pachtzinses für Industriebetriebe, WT 1940, S. 89 ff.
- Hartmann, Bernhard: Das Kapital in der Betriebswirtschaft, Meisenheim 1957
- Hartz, Wilhelm: Besprechung des BFH-Urteils IV 505/33 U v. 9.12.1955, Wirkt sich ein Sinken des Teilwertes der verpachteten Wirtschaftsfüher während der Pachtdauer aus?, DB 1956, S. 126 f.
- Harwardt, H: Die Verpachtung eines Gewerbebetriebes, DStZ (A) 1952, S. 381 ff.
- Hax, Karl: Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen 1957

- Heinen, Edmund: Anpassungsprozesse, Köln und Opladen 1957
- Heissmann, Ernst: Steuerfragen der betrieblichen Altersversorgung, 2. Aufl., Köln 1957
- Heinzmann, Doris: Unternehmereinheit und Organschaft im Umsatzsteuerrecht, Diss. München 1957
- Henninger: Rückstellungen für Ersatz gepachteter Betriebsgegenstände und Abschreibungen auf Pachtgegenstände, DB 1955, S. 1169 ff.
- Hintner, Otto: Die Riegersche Bilanzlehre. Ein Vergleich mit Gesetzgebung und Rechtsprechung, Zeitsch.f.d.ges.Handelsrecht und Konkursrecht, Bd. 95 S. 228 ff.
- Hoffmann, Fritz: Rückstellungen für Ersatz gepachteter Gegenstände und Abschreibungen auf Pachtgegenstände, FR 1955, S. 495
- Hoffmann, Gisela: Umsatzsteuer bei Verpachtung eines Maschinenparkt, BB 1953 S. 83 ff.
- Hoffmann, Heinrich: Wertberichtigungsposten für aktive fremde Anlagen, WP 1932 S. 254
- Hübschmann-Hepp-Spitaler: Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Loseblattsammlung, Köln
- Hueck, Alfred: Gesellschaftsrecht, 6. Aufl., München und Berlin 1956
- Derselbe: Das Recht der Offenen Handelsgesellschaft, 2. Aufl., Berlin 1951
- Janberg, H.: Verpachtung einer Firma, GmbH-Rundschau 1951, S. 174
- Kapp: Zurechnung im Steuerrecht, DStZ 1942, S. 529
- Kick, Werner: Die Verpachtung des Unternehmens einer offenen Handelsgesellschaft, Diss. Bonn 1938
- Knoppe, Helmut: Pachtverhältnisse gewerblicher Betriebe im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Düsseldorf 1958
- Koncok, Gerhard: Miete, Leihe, Pacht in der Betriebswirtschaft, Diss. München 1948
- Kosiol, Erich: Bilanzreform und Einheitsbilanz, 2. Aufl., Berlin 1949
- Derselbe: Kalkulatorische Buchhaltung, 5. Aufl., Wiesbaden 1953
- Krekeler: Bewertungsgesetz, 6. Aufl., Berlin und Frankfurt 1958
- Krieger, Gretl: Verpachtung von Industriebetrieben, Diss., Köln 1948
- Kunze, O.: Die Verpachtung des Betriebes einer Aktiengesellschaft, WT 1935, S. 26 ff.
- Lackmann, Fritz: Theorie und Verfahren der Unternehmungsbewertung, Berlin 1955

- Larenz, Karl: Lehrbuch des Schuldrechts, II. Bd., 2. Aufl., München und Berlin 1957
- Lent, Friedrich: Sachenrecht, 6. Aufl., München und Berlin 1957
- Liebl, J.: Kapitalerhaltung und Bilanzrechnung, BFuP 1953, S. 493 ff.
- Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht, 5. Aufl., Stuttgart 1956
- Derselbe: Grundriß der Gewerbesteuer, Stuttgart 1950
- Mahn, Kurt: Das Anlagesachvermögen in der Jahresbilanz der Aktiengesellschaft, WP 1933, S. 32 ff.
- Marks, Kurt: Das angemessene Entgelt bei der Verpachtung von Betriebseinheiten, WT 1942, S. 59 ff.
- Mirre, Ludwig: Erläuterungen zur Rechtsprechung, B. Zum Körperschaftsteuergesetz, StW 1934, Teil I, Sp. 1637 ff.
- Müthling, Hans: Gewerbesteuergesetz, München und Berlin 1953
- Mummy, Wolf: Die Pacht von Unternehmungen als Form der Konzernbildung, Diss. Göttingen 1931
- Noack, Erwin: Die Verpachtung eines Handelsgeschäftes, Diss. Halle 1924
- Plückebaum-Malitzky: Umsatzsteuergesetz, 6. Aufl., Berlin-Köln 1955
- Reichsgerichtsräte-Kommentar: Das bürgerliche Gesetzbuch, 10. Aufl., Berlin 1953
- Reinicke, G.u.D.: Wertsicherungsklauseln, MDR 1953, S. 385
- Robens/Oehm: Miete und Pacht für industrielle Anlagen. Berücksichtigung wirtschaftlicher Gesichtspunkte bei der Ermittlung. DB 1949, S. 14 ff.
- Rössler: Zur Bewertung der wirtschaftlichen Einheiten bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, DStZ (A) S. 7 ff.
- Roser, U.: Substanzerhaltung durch zweckmäßige Vertragsgestaltung, DB 1953, S. 357 ff.
- Schäfer, Erich: Die Unternehmung, Köln und Opladen 1956
- Schieb, Brigitta: Grundsätzliche Probleme der Kapitalerhaltung, in: Fragen der Kapitalerhaltung und Finanzierung, Veröffentlichungen zur Betriebswirtschaft, Heft 3, Wolfenbüttel 1949, S. 28
- Schiffbauer: Zurechnung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, DB 1955, S. 736

- Schlegelberger: Handelsgesetzbuch, 3. Aufl., Berlin und Frankfurt 1955
- Schirm, Manfred: Die einkommensteuerliche Behandlung der Veräußerung und des Erwerbs gewerblicher Betriebe, Diss. München 1957
- Schmalenbach, Eugen: Dynamische Bilanz, 12. Aufl., Köln und Opladen 1956
- Schmidt, Fritz: Die organische Tageswertbilanz, 4. Aufl., Wiesbaden 1951
- Schneider-Zartmann: Familienunternehmen und Unternehmer-testament, Heidelberg 1955
- Schnettler-Albert: Betriebsanalyse, Stuttgart 1958
- Schultze-Schlutius: Die Organtheorie, Essen 1955
- Sohm: Der Gegenstand, Leipzig 1905
- Staudinger: Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, I. Band, Allgemeiner Teil, 11. Aufl., Berlin 1957
- Stückmann, Rudolf: Die Besteuerung von Besitz- und Betriebs-gesellschaften, die aus der Aufspaltung einheitlicher Unternehmen hervorgegangen sind, Diss. Münster 1953
- Szagunn, V.: Besprechung des BGH-Urt. v. 9.7.1956, II 2 R 279/54, NJW 1957 S. 342
- Trumpler, Hans: Die Bilanz der Aktiengesellschaft, Basel 1950
- Vangerow, Friedrich: Erläuterungen zur Rechtsprechung, B.Zur Einkommensteuer. Zum Urt. d.BFH I 199/54 S v. 19.7.55, StW 1955 S. 799 ff.
- Derselbe: Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Betriebsverpachtungen, Umwandlungen und Betriebsaufspaltungen, StW 1956, Sp. 158 ff.
- Derselbe: Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Betriebsverpachtungen, StW 1958 Sp.177 ff.
- van der Velde, K.: Zur Organschaftslehre im Umsatzsteuer-recht, DB 1955, S. 1048 ff.
- Vogel, Horst: Die einkommensteuerliche Behandlung der Einkünfte aus verpachteten Gewerbebetrie-ben, BB 1952, S. 224 ff.
- Weber, Heinz: Der Begriff des wirtschaftlichen Eigen-tums im Steuerrecht, Diss. Münster 1955
- Westerfelhaus, Herw.: Verdeckte Gewinnausschüttung als steuer-liches und betriebswirtschaftliches Problem, Düsseldorf 1956
- Withol, Arved: Die Gewerbesteuer, Wiesbaden 1950
- Würdinger, Hans: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. Aufl., Berlin 1953

- Zartmann, H.: Der Pachtvertrag bei der Betriebsaufspaltung, NB 1952, S. 83 f.
- Zintzen und Lüthgen: Auswirkungen der Organschaftslehre auf Vermögensverwaltungsunternehmen bei Betriebsaufspaltungen, BB 1957, S. 1177 ff.
- Dieselben: Zur Gewerbesteuerpflicht von Vermögensverwaltungsunternehmen in Form von Personengesellschaften, BB 1957, S. 816 ff.

EHRENWÖRTLICHE ERKLÄRUNG

Ich erkläre hiermit ehrenwörtlich, daß ich die vorliegende Arbeit selbständig angefertigt habe; die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die Arbeit wurde bisher keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

München, den 23.1.1959

Lebenslauf

Am 7. Oktober 1933 wurde ich als Sohn des Gastwirts Imanuel Weirich und seiner Ehefrau Frida geb. Horn in Göppingen geboren. Nach dem Besuch der Volksschule trat ich in die Wirtschafts-Oberschule Göppingen ein, an der ich im Februar 1953 die Reifeprüfung ablegte.

Vom Sommersemester 1953 bis zum Wintersemester 1957 studierte ich Betriebswirtschaft an der Freien Universität Berlin und an den Universitäten Tübingen und München. An letzterer legte ich im Sommersemester 1957 die Diplomprüfung für Kaufleute ab. Kurze Zeit darauf begann ich mit der Anfertigung der vorliegenden Arbeit, die ich im Januar 1959 abgeschlossen habe.

